

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Sazby daně z přidané hodnoty u služeb s vysokým podílem lidské práce a jejich
dopady na státní rozpočet

Value Added Tax Rates at Labour Intensive Services and their Impact on the State
Budget

Student: Bc. Regína Střílková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Regína Strůlková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Sazby daně z přidané hodnoty u služeb s vysokým podílem lidské práce
a jejich dopady na státní rozpočet
Value Added Tax Rates at Labour Intensive Services and their Impact
on the State Budget

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Harmonizace a výzkumy v oblasti sazeb DPH
 3. DPH v členských státech EU ve vazbě na služby s vysokým podílem lidské práce
 4. Makroekonomické dopady sazeb DPH u vybraných služeb
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola a Marnix SCHELLEKENS, eds. *European Tax Handbook 2012*. Amsterdam: IBFD, 2012. 974 s. ISBN 978-90-8722-134-8.
FANTINI, Marco, ed. *Taxation Trends in the European Union. 2012 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. 274 s. ISBN 978-92-79-21209-3.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 26. 4. 2013


.....

Bc. Regína Střílková

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Harmonizace a výzkumy v oblasti sazeb DPH	7
2.1	Harmonizace daně z přidané hodnoty	7
2.2	Studie zaměřené na služby s vysokým podílem lidské práce	10
2.2.1	Copenhagen Economics Study	11
2.2.2	Analýza dopadu snížení sazeb DPH v pohostinství	13
2.2.3	Výzkum v rámci SGS na EK F VŠB-TU Ostrava	15
2.2.4	Makroekonomické dopady ze snížení výše daně z přidané hodnoty u italských hotelů a restaurací.....	17
2.2.5	Mezinárodní perspektiva DPH	19
2.2.6	Vliv snížení sazeb DPH na britské hotely a restaurace	20
2.2.7	Možné zavedení snížené sazby DPH u služeb s vysokým podílem lidské práce a dalších místně poskytovaných služeb v Chorvatsku	22
3	DPH v členských státech EU ve vazbě na služby s vysokým podílem lidské práce	24
3.1	Belgie.....	27
3.2	Bulharsko	27
3.3	Česká republika	28
3.4	Dánsko	28
3.5	Německo	29
3.6	Estonsko.....	30
3.7	Řecko	30
3.8	Španělsko.....	31
3.9	Francie	31
3.10	Irsko	32
3.11	Itálie	32
3.12	Kypr	33
3.13	Litva.....	33
3.14	Lotyšsko.....	34
3.15	Lucembursko	34
3.16	Maďarsko.....	35
3.17	Malta.....	35
3.18	Nizozemsko	36

3.19	Rakousko	37
3.20	Polsko	37
3.21	Portugalsko	38
3.22	Rumunsko	38
3.23	Slovensko.....	39
3.24	Slovinsko	39
3.25	Finsko	40
3.26	Švédsko.....	40
3.27	Spojené království	41
4	Makroekonomické dopady sazeb DPH u vybraných služeb.....	43
4.1	Závislost výše sazeb na příjmech z DPH.....	43
4.2	Vývoj počtu provozovatelů restauračních služeb	45
4.3	Odraz změn sazeb DPH na průměrné daňové povinnosti provozovatelů restauračních služeb	45
4.4	Zaměstnanost v restauračním odvětví	47
4.5	Vývoj daňové povinnosti poskytovatelů služeb s vysokým podílem lidské práce....	48
4.5.1	Vývoj daňové povinnosti provozovatelů restaurací	48
4.5.2	Vývoj daňové povinnosti provozovatelů ostatních služeb	49
4.6	Vývoj daně na vstupu a výstupu v jednotlivých odvětvích	52
4.6.1	Sektor stravování.....	52
4.6.2	Ostatní odvětví služeb s vysokým podílem lidské práce.....	53
5	Závěr	56
	Seznam použité literatury	59
	Seznam zkratk	64
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Ekonomická krize, která v Evropské unii propukla na počátku roku 2008, donutila politiky a odborníky členských států přemýšlet nad tím, jakým způsobem je možné snížit prohlubování deficitů státních rozpočtů. Spolu s omezením vládních výdajů je nutné zvýšení příjmové stránky veřejných rozpočtů. Nejefektivnějším způsobem je zvýšení sazeb DPH.

Počínaje 1. červnem 2009 byla všem členským státům Evropské unie na základě přijetí Směrnice 2009/47/ES časově neomezeně povolena možnost zdanění všech vybraných služeb s vysokým podílem lidské práce sníženou sazbou DPH. Toto rozhodnutí bylo vydáno na základě výsledků studie společnosti Copenhagen Economics z roku 2007, ve které byl zkoumán dopad snížení sazeb daně z přidané hodnoty u místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce mimo jiné i na snižování nezaměstnanosti a podporu ekonomického růstu. Před přijetím této směrnice bylo možné sníženou sazbu DPH aplikovat pouze u tří kategorií služeb vyjmenovaných v Příloze IV směrnice 2006/112/ES, a to pouze do konce roku 2010. Část členských států tuto možnost použití snížené sazby DPH u služeb s vysokým podílem lidské práce alespoň částečně implementovala do svých daňových zákonů. Zákony České republiky z těchto služeb umožňují sníženou sazbou podrobit pouze renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, domácí pečovatelské služby, čištění oken a úklid v domácnostech.

Vybraným službám s vysokým podílem lidské práce byla na katedře účetnictví věnována zvýšená pozornost už v roce 2011, kdy na základě uděleného grantu probíhal výzkum č. SP2011/126 - „Kvantifikace dopadů využívání snížené sazby daně z přidané hodnoty u místně poskytovaných služeb na jejich poskytovatele“. V roce 2012 bylo na tuto problematiku dále navázáno s výzkumem č. SP2012/147 - „Aplikace dopadů změn sazby daně z přidané hodnoty u služeb s vysokým podílem lidské práce“, jehož řešení bylo podpořeno dalším grantem a na němž se autorka jako členka řešitelského týmu podílela.

S částí diplomové práce autorka získala 3. místo na soutěži Studentské sekce v rámci XVIII. mezinárodní konference Teoretické a praktické aspekty veřejných financí.

Ve druhé kapitole diplomové práce je popsán proces harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty v Evropské unii a jsou rozebrány vybrané dosud zpracované studie týkající se dané problematiky.

Ve třetí kapitole je srovnán vývoj sazeb DPH za předcházejících sedm let v jednotlivých členských státech se zaměřením na vybrané místně poskytované služby s vysokým podílem lidské práce (restaurace, kadeřnictví, opravy obuvi a jízdních kol).

Čtvrtá kapitola zahrnuje podrobný rozbor aplikace daně z přidané hodnoty zejména sazeb u místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce v České republice.

Cílem diplomové práce je analýza vybraných služeb s vysokým podílem lidské práce, a podrobný rozbor dané problematiky včetně kvantifikace některých ukazatelů, mezi které patří daňová kvóta, zaměstnanost ve vybraných odvětvích, daňová povinnost poskytovatelů těchto služeb a vývoj DPH na vstupu a výstupu dle sazeb.

Pro dosažení stanoveného cíle bylo využito metody analýzy, komparace a syntézy, pro následné výpočty bylo využito deskripce ze sesbíraných dotazníků, dat poskytnutých GfR, vycházejících z daňových přiznání a informací dostupných na stránkách Českého statistického úřadu.

2 Harmonizace a výzkumy v oblasti sazeb DPH

2.1 Harmonizace daně z přidané hodnoty¹

Harmonizace DPH byla zahájena v 70. letech dvacátého století, kdy vstoupila v účinnost První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (67/227/EHS), která stanovila povinnost zavést daň z přidané hodnoty ve všech členských státech. Na počátku uplatňovala ze zakládajících států EHS systém daně z přidané hodnoty pouze Francie, zbylých zakládajících pět členských zemí mělo zavedeno kaskádovitý systém daně z obratu, respektive prodejní daně. Následovalo schválení směrnic, které definují předmět daně z přidané hodnoty a základní pojmy, směrnic, které prodlužují termíny pro zavedení systému DPH do národní legislativy, ruší zdanění dovozu, vymezují vzájemnou informační pomoc mezi členskými státy, směrnic týkajících se zrušení daňových hranic uvnitř ES a stanovení minimálních sazeb DPH.

V době vstupu České republiky do Evropské unie byla základním právním předpisem upravujícím daň z přidané hodnoty v EU Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, Šestá směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: Jednotný základ daně.

Po řadě novelizací byla nahrazena Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), která je od její platnosti (1. 1. 2007) neustále novelizována a měněna.

Od článku 93 po článek 129 směrnice o DPH jsou popsána pravidla aplikace sazeb daně z přidané hodnoty v členských státech EU.

Základními pravidly je stanoveno, že služby a zboží běžně podléhají základní sazbě DPH, která nesmí být nižší než 15 %. Členské státy si dále mohou zvolit jednu nebo dvě snížené sazby, které nesmí být nižší než 5 % a tyto snížené sazby mohou být použity pouze na omezenou skupinu zboží a služeb uvedených v Příloze III směrnice o DPH. Toto pravidlo týkající se základní sazby původně mělo platit od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2010, na základě Směrnice Rady 2010/88/EU byla jeho účinnost prodloužena až do konce roku 2015.

¹ (Evropská komise, 2012)

(Randová, 2010)

Z těchto základních pravidel však existuje řada výjimek, které svou existencí brání srozumitelnosti a logičnosti systému sazeb DPH, uložených mnoha členským státům. Tyto výjimky byly uděleny během vyjednávání před přijetím směrnice o DPH a ve smlouvách o přistoupení k EU.

V roce 2006 byla Radou EU pověřena Komise, aby jí a Evropskému parlamentu předložila zprávu hodnotící dopad snížených sazeb DPH vztahujících se na místně poskytované služby s vysokým podílem lidské práce zahrnujících služby restaurační, a to zejména na vytváření pracovních míst, hospodářský růst a řádné fungování vnitřního trhu. Tato zpráva byla založena na studii „Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union“ provedené skupinou nezávislých odborníků ze společnosti Copenhagen Economics (dále jen „CES“).

V roce 2008 byl Evropskou komisí proveden průzkum, jehož cílem bylo zjištění názorů veřejnosti a firem na možný přezkum stávajících právních předpisů ES týkajících se snížených sazeb DPH. Na základě jeho výsledků byly pro aplikaci snížených sazeb DPH ve vybraných oblastech nalezeny poměrně přesvědčivé ekonomické argumenty.

Evropská komise dospěla k tomu, že uplatnění snížené sazby DPH u místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce má pozitivní dopady, mezi které patří přesun z šedé ekonomiky a tzv. DIY activities do legální zdanitelné sféry, možné snížení cen, podpora ekonomického růstu - růst HDP a produktivity, vytvoření většího množství pracovních míst pro méně vzdělané.

Na základě výše uvedených skutečností byla přijata Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen Směrnice Rady 2009/47/ES), která členským státům povolila zdaňovat služby s vysokým podílem lidské práce sníženou sazbou DPH, a to bez časového či množstevního omezení. Směrnice o DPH toto umožňovala pouze do konce roku 2010 a za podmínky, že si členský stát vybere z těchto pěti služeb nejvýše tři kategorie služeb, na které bude tuto možnost aplikovat. Samozřejmě i v tomto případě existovala řada výjimek.

Služby s vysokým podílem lidské práce musí splňovat 3 podmínky:

- zahrnovat vysoký podíl lidské práce;
- být poskytovány z velké části přímo konečným spotřebitelům;
- být především místní povahy a nebýt s to narušovat hospodářskou soutěž.

Pro uplatnění snížené sazby DPH u těchto služeb je nutné, aby existovala úzká vazba mezi snížením cen z důsledku snížení sazby a předvídatelným snížením poptávky a zaměstnanosti. Použití snížené sazby však nesmí způsobit újmu řádnému fungování vnitřního trhu.

V Příloze III k směrnici o DPH je uveden výčet zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby DPH. Kromě jiných se jedná o již několikrát zmíněné služby s vysokým podílem lidské práce, mezi které patří:

- služby uvedené v Příloze IV původní směrnice o DPH, mezi které patří:
 - drobné opravy jízdních kol, obuvi a koženého zboží, oděvů a bytového textilu;
 - renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby;
 - čištění oken a úklid v domácnostech;
 - domácí pečovatelské služby (například pomoc v domácnosti a péče o děti, staré, nemocné nebo postižené osoby);
 - kadeřnictví a holičství;
- restaurační a cateringové služby, přičemž je možné vyloučit dodání (alkoholických nebo nealkoholických) nápojů.

Z výše uvedených služeb Česká republika implementovala do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) ustanovení § 48 zákona o DPH, které povoluje použít sníženou sazbu daně z přidané hodnoty při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby určené pro bydlení, a to včetně jejich oprav a dále do Přílohy č. 2 k tomuto zákonu zahrnula pouze:

- služby čištění vnitřních prostor prováděné v domácnostech;
- služby mytí oken prováděné v domácnostech;
- domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany.

Služby restaurační, kadeřnictví a holičství, opravy obuvi a jízdních kol však v ČR stále podléhají základní sazbě daně z přidané hodnoty. Nicméně, v této souvislosti byla již několikrát novela zákona o DPH připravována. Díky nedostačující politické vůli nebyla možnost podrobit zmíněné služby sníženou sazbou daně uzákoněna.

Původním úmyslem zákonodárců České republiky bylo směrnici plně implementovat. 14. dubna 2009 byl předložen vládní návrh novely zákona o DPH, který byl Poslaneckou

sněmovnou projednáván jako sněmovní tisk 801, ale ani ve třetím čtení nedošlo k jeho schválení. Argumentem pro jeho zamítnutí byla jednak neměřitelnost pozitivních dopadů plynoucích z přesunu zdanění těchto služeb ze základní do snížené sazby v poměrech České republiky, ale také propočet, díky kterému zákonodárci došli k závěru, že by tato daňová úleva způsobila deficit státního rozpočtu ve výši 6,4 mld. Kč při přesunu restauračního stravování do snížené sazby DPH, 0,4 až 0,8 mld. Kč v případě přesunu služeb poskytovaných v kadeřnictví do snížení sazby DPH a dopad této legislativní změny u drobných oprav by nedosáhl 0,5 mld. Kč.

Po zamítavém třetím čtení byl v prosinci předložen návrh na opětovné schválení stejné novely zákona o DPH, který byl projednáván pod sněmovním tiskem 989. Na počátku roku 2010 vláda k tomuto návrhu vydala stanovisko, že v případě schválení této novely zákona o DPH požaduje její účinnost až od roku 2011, díky jejím negativním dopadům na státní rozpočet. Ani ve třetím čtení nebyla tato novela s pozměňovacím návrhem schválena.

V roce 2010 Ing. Kateřina Randová prezentovala na dvanáctém ročníku mezinárodní konference MEKON výsledky své analýzy dopadů případného přesunutí zdaňování vybraných služeb do snížených sazeb DPH na poskytovatele těchto vybraných služeb. Závěrem bylo zjištění, že tento převod místně poskytovaných služeb ze základní do snížené sazby DPH by mohlo způsobit výrazné snížení daňové povinnosti českých plátců daně, které by mohly být využity pro rozvoj jejich podnikání, mzdové náklady nebo by mohly být sníženy ceny poskytovaných služeb. Mohlo by také dojít k úsporám ve státním rozpočtu na podpoře v nezaměstnanosti či na sociálních dávkách. Dalším možným výsledkem by bylo zvážení dobrovolné registrace k DPH u řady neplátců či preferování dodavatelů, kteří jsou taktéž plátcí. Neméně významná by mohla být také možnost změny nájemného prostor využívaných za účelem podnikání z plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně na plnění zdanitelná, u nichž je odpočet daně možný.

2.2 Studie zaměřené na služby s vysokým podílem lidské práce

S postupem času celosvětově probíhaly různé výzkumy, na jejichž podkladech byly sepsány studie na témata týkající se sazeb DPH u služeb s vysokým podílem lidské práce. V posledních dvou letech se touto otázkou v rámci Studentské grantové soutěže (dále jen „SGS“) zabývá také řešitelský tým z katedry účetnictví Ekonomické fakulty Vysoké školy báňské – Technické univerzity Ostrava, který na základě udělených grantů zkoumal v roce 2011 problematiku „Kvantifikace dopadů využívání snížené sazby daně z přidané hodnoty

u místně poskytovaných služeb na jejich poskytovatele“ s číslem SP2011/126 a v roce 2012 bylo na tuto problematiku navázáno s tématem „Applikace dopadů změn sazby daně z přidané hodnoty u služeb s vysokým podílem lidské práce“, jehož identifikační kód je SP2012/147.

2.2.1 Copenhagen Economics Study²

Společnost Copenhagen Economics A/S byla založena v roce 2000. V současnosti zaměstnává přes 35 expertů různých národností a tvoří jednu z největších skupin profesionálních ekonomů v Evropě, která poskytuje poradenské služby v oblasti hospodářské soutěže, regulace, mezinárodního obchodu či posouzení dopadu zdanění a regionální ekonomiky. Prestižním časopisem Global Competition Review byla v roce 2007 společnost Copenhagen Economics prohlášena za jednu z 20 světově nejlepších poradenských společností v oblasti ekonomie.

Své služby nabízí klientům evropských států (jako jsou severské země, Spojené království, Německo, Švýcarsko, Nizozemsko a Irsko), ale také klientům z ostatních zemí (jedná se zejména o USA, Ukrajinu, Mexiko, Čínu a Taiwan). Tito klienti jsou zejména velké a středně velké společnosti, agentury a obchodní organizace různých odvětví. Významnými klienty jsou klíčová evropská ministerstva a mezinárodní organizace, a to evropská komise a Světová banka.³

V červnu roku 2007 zveřejnila společnost Copenhagen Economics A/S studii, která nesla název „Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union“ (dále jen „CES“) a zabývala se dopady případného přearažení místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce ze základní do snížené sazby DPH.

Cílem byla kvantifikace dopadů snížení sazeb u těchto služeb v souvislosti s vytvářením nových pracovních míst a ekonomického růstu země. Studie zkoumá empirické a teoretické argumenty pro použití snížené sazby DPH. Nižší daň z přidané hodnoty může zvýšit produktivitu, snížit strukturální nezaměstnanost vytvořením nových pracovních míst, zvýšit zisky společností a zvýšit poptávku po těchto službách.

V CES se tvrdí, že je vhodné použít sníženou sazbu DPH u služeb, které mohou nahradit tzv. DIY služby a nelegální služby, jedná se o místně poskytované služby a některé oblasti sektoru pohostinství. Argumentem je, že vysoké daňové zatížení činí tyto služby příliš drahé a proto je raději lidé provádějí sami. Důsledkem pak je, že vysoce kvalifikovaní

² (Evropská komise, 2012)

³ (Copenhagen Economics, 2012)

odborníci tráví čas s nízko kvalifikovanými pracemi místo toho aby trávili čas se svými rodinami nebo zvýšili nabídku své produktivnější činnosti. Simulace ukazují značné zvýšení blahobytu, produktivity a HDP ve všech členských státech. Nepředpokládá se, že by snížení sazeb DPH způsobilo negativní dopad na fungování vnitřního trhu, protože s místně poskytovanými službami s vysokým podílem lidské práce není obvykle přes hranice EU obchodováno. V CES je argumentováno tím, že se při snížení sazby DPH sníží ceny výrobků a služeb a to povede k následnému zvýšení poptávky. Jako příklad je uvedena situace, kdy sníží-li se sazba DPH o 10 % při ceně 100 € před zdaněním, pak cena zaplacená konečným spotřebitelem u většiny výrobků dříve nebo později klesne o 10 €, což povede ke zvyšování poptávky, kterou se budou výrobci snažit uspokojit, díky čemuž se zvýší i zaměstnanost.

Síla a rychlost dopadu však může být různá. Síla závisí na spotřebitelské reakci na snížení cen. U výroby náročné na lidskou práci se může snížení sazby projevit zvýšením zaměstnanosti o stejný procentní podíl. Rychlost závisí na dostupných technologiích, jejich kapitálové náročnosti a na množství kvalifikovaných pracovníků na trhu práce.

Dalším podstatným argumentem uplatňování snížené sazby DPH u těchto služeb je, že se jedná o sektory zaměstnávající spoustu zaměstnanců s nízkou kvalifikací, s cílem zvýšit poptávku. Tento důvod je platný pouze v členských státech s rigidním a neflexibilním trhem práce zaměstnanců s nízkou kvalifikací, protože v ostatních státech může zvýšená poptávka jen stimulovat mzdy v tomto pracovním segmentu. Simulace ukázaly, že celkový dopad na poptávku po méně kvalifikovaných pracovnících není významný, jelikož jsou rozdíly nízce kvalifikovaných zaměstnání mezi jednotlivými odvětvími omezené.

Důvodem pro používání snížené sazby u restauračních služeb je snížení velikosti šedé ekonomiky, která je v tomto odvětví značná. Po přiznání všech příjmů by bylo nutné zaměstnat více pracovníků legálně, díky čemuž by mohli dosáhnout na vyšší mzdy a následně by přispívali více do státního rozpočtu a více by mohli utrácet, čímž by došlo k oživení ekonomiky. Snížená sazba DPH na potraviny má tendenci dělat DIY vaření ekonomicky atraktivnější, než je návštěva restaurace. Díky této skutečnosti je každý člověk, který si sám vaří, konkurentem restaurací, což však není vyloučeno ani v případě, kdy potraviny i restaurační služby podléhají snížené sazbě.

Použitím snížených sazeb u vybraných služeb povede k 8% snížení daňových příjmů členských států, které musí být navýšeny jiným způsobem. Společnost Copenhagen Economics A/S ve svém bádání dále dospěla k tomu, že pokud dojde ke snížení sazby daně z přidané hodnoty u potravin a u restauračních služeb, dojde také ke snížení průměrných cen

těchto služeb, což povede ke zvyšování poptávky po těchto službách, způsobeného nahrazením DIY vaření návštěvou restaurace. Stejně závěry platí pro poskytování služeb opraven obuvi a jízdních kol nebo pro služby kadeřnické.

Je nutné dodat, že studie Copenhagen byla vypracována před propuknutím ekonomické krize v Evropské unii, k čemuž došlo až po více než jednom roce po zveřejnění konečné zprávy.

2.2.2 Analýza dopadu snížení sazeb DPH v pohostinství⁴

Tuto analýzu prováděla v roce 2008 Asociace hotelů a restaurací ČR ve spolupráci s Univerzitou Karlovou a snažili se co nejpřesněji odhadnout dopad převedení stravovacích služeb do snížené sazby DPH. Analýza odráží současnou situaci na trhu a počítá s dopadem hospodářské krize.

V této analýze se vycházelo z opačného případu roku 2004, kdy došlo k přesunu stravovacích služeb ze snížené do základní sazby, k čemuž došlo díky vstupu ČR do EU a nutností přijetí nového zákona o DPH, který měl být harmonizován s předpisy ES – v tomto případě s tehdejší šestou směrnicí. Pomocí metody nejmenších čtverců dospěli k závěru, že změna DPH o 1 % směrem nahoru vyvolá 0,35% změnu cen. Při snížení sazby DPH předpokládali, že bude efekt na ceny menší, a to díky větší rigiditě cen směrem dolů a také z důvodu specifických podmínek v průběhu hospodářské krize.

Pomocí metody nejmenších čtverců byl po očištění časové řady tržeb v pohostinství od sezónních výkyvů vypočten rovněž odhad vlivu změny cen v odvětví pohostinství na celkové tržby ve stravování. Výsledkem bylo, že snížení cen o 1 % vyvolá zvýšení tržeb ve výši 0,27 %.

Na státní rozpočet by díky snížení sazby DPH působily dva typy efektů. Efekt přímý neboli statický a jím vyvolaný efekt zvýšení tržeb spolu s efektem zmenšení šedé ekonomiky a efekt větší zaměstnanosti v odvětví.

Pro určení velikosti přímého dopadu při přeřazení stravovacích služeb ze základní do snížené sazby DPH byl sledován vývoj tržeb v tomto sektoru v období 2001 – 2008. V dubnu roku 2004 došlo ke zvýšení použité sazby DPH. Po zjištění rozdílů tržeb mezi obdobími, kdy byla použita snížená a základní sazba byl jejich lineární extrapolací získán

⁴ (Asociace hotelů a restaurací, 2008)

hrubý odhad snížení příjmů státního rozpočtu. Při výpočtu byly použity referenční údaje MF ČR, kde v roce 2002 činily výdaje včetně DPH na restaurační služby 34,3 mld. Kč.

Tab. 2.1 Tržby stravovacích služeb

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008E
Tržby (mld. Kč)	33,3	34,3	35,8	37,1	36,7	38,0	39,7	34,7
DPH (efektivní sazba, %)	5	5	5	12	15,5	15,5	15,5	16,5
ODVOD (mld. Kč)	1,66	1,72	1,79	4,45	5,69	5,88	6,15	5,73

Zdroj: ASOCIACE HOTELŮ A RESTAURACÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Analýza dopadu snížení sazby DPH v pohostinství*

Přímý efekt byl vypočten pomocí průměrného odvodu DPH v odvětví stravování zvlášť za období, kdy byla uplatňována snížená sazba (1,72 mld. Kč) a zvlášť za období kdy byla uplatňována pouze základní sazba (5,91 mld. Kč). Průměrný odvod se tedy zvýšil o 4,19 mld. Kč. Díky kalkulaci přímého efektu byl na základě odhadovaných tržeb proveden výpočet negativního dopadu na státní rozpočet v roce 2008, který dosahoval výše 2,605 mld. Kč.

Pro určení velikosti efektu zvýšení tržeb, kdy po snížení sazby DPH dojde ke zvýšení základu pro odvod DPH, bylo nutné zjistit, jak by se snížení sazby DPH projevilo do cen a jaká je cenová elasticita poptávky. Snížení sazby by se promítlo do snížení cen z 35 % a snížení cen o 1 % by nakonec vyvolalo 2,27% navýšení tržeb, což by v roce 2008 odpovídalo zvýšenému odvodu ve výši 0,022 mld. Kč.

Díky nižší daňové zátěži nejsou provozovatelé stravovacích zařízení tolik motivováni ke vstupu do sfér šedé ekonomiky. V České republice však v daném oboru panuje opačná situace, a to že je většina surovin podléhajících dani na vstupu zdaňována sníženou sazbou, zatímco drtivá většina finálních produktů je podrobena základní sazbě DPH. Vzhledem k neexistenci oficiálních dat o šedé ekonomice, bylo nutné spokojit se s určitým odhadem. V roce 2007 bylo na základě údajů ČSÚ v sektoru pohostinství zaměstnáváno 120 tis. pracovníků a objem tržeb činil 39,7 mld. Kč a z oficiálních dlouhodobých statistik AHR ČR vyplývá, že jedna třetina tržeb v sektoru spadá na mzdy zaměstnanců a jejich průměrná mzda by činila 8 330 Kč, což však neodpovídá průměrné mzdě v daném sektoru, která měla v roce 2007 výši v rozmezí 10 – 11 tis. Kč. Z výše uvedeného vyplývá, že se velikost šedé ekonomiky v tomto odvětví pohybuje v rozmezí 15 – 20 % a stejné procento šedé ekonomiky bylo předpokládáno i pro tržby, čímž by při 15% zvýšení přiznaných tržeb po snížení sazby DPH došlo k navýšení odvodu do státní kasy ve výši 0,469 mld. Kč.

Efekt větší zaměstnanosti v odvětví byl zjišťován pomocí dotazníkového šetření mapujícího dopady současné krize na podniky. U 26 % podniků bylo předpokládáno, že jejich tržby nepokryjí ani variabilní náklady a proto zbankrotují. Zbylé podniky plánovaly tíživou situaci řešit propouštěním zaměstnanců (mělo být propuštěno 25,47 % pracovníků, což činí přibližně 30 560 osob). Snížením sazby DPH by tento dopad šlo snížit a zachránit 9 144 zaměstnanců. Tento efekt ze zachráněných pracovních míst je možné rozdělit na to, že by stát nemusel za nezaměstnaného platit (čímž by pouze na podpoře ušetřil 5 700 Kč na každém nepropuštěném zaměstnanci) a na to, že zaměstnanci přispívají do státní poklady více. Po sečtení obou efektů činí roční náklady státu na nezaměstnaného přibližně 165 000 Kč, proto by efekt větší zaměstnanosti navýšil příjmovou stránku státního rozpočtu o 1,507 mld. Kč.

Celkový efekt snížení uplatňované sazby DPH v pohostinství by dle propočtů snížil příjmy státního rozpočtu o 0,607 mld. Kč.

2.2.3 Výzkum v rámci SGS na EKF VŠB-TU Ostrava

SGS slouží k podpoře projektů specifického vysokoškolského výzkumu. Cílem je podpora a zvýšení vědecko-výzkumné aktivity studentů doktorských a magisterských studijních programů ve spolupráci s akademickými pracovníky a zvýšení kvality vědeckých prací. Účelová podpora je dle zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků poskytována z výdajů na výzkum a vývoj MŠMT formou dotace na úhradu nákladů vyložených na činnosti výzkumu nebo na činnosti s nimi souvisejícími.⁵

V roce 2011 byl v rámci SGS na katedře účetnictví Ekonomické fakulty VŠB-TU Ostrava řešen výzkum SP2011/126 s názvem „Kvantifikace dopadů využívání snížené sazby daně z přidané hodnoty u místně poskytovaných služeb na jejich poskytovatele“, který byl zaměřen na aspekty CES aplikované v Moravskoslezském kraji. Cílem bylo pomocí dotazníkového šetření potvrdit respektive vyvrátit závěry vybraných oblastí CES a možnost měřitelnosti dopadu této daňové úlevy v podmínkách Moravskoslezského kraje.

Předmětem výzkumu byl vliv převedení místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce ze základní do snížené sazby DPH na výši daňové povinnosti plátců Moravskoslezského kraje a analýza možnosti následného využití volných finančních prostředků vzniklých u poskytovatelů těchto služeb v důsledku případné změny sazeb.⁶

⁵ (VŠB-TUO, 2009)

⁶ (Randová, Krajňák, 2012)

Na základě informací od Českého statistického úřadu o počtu provozovatelů vybraných služeb s vysokým podílem lidské práce v Moravskoslezském kraji byl stanoven vzorek respondentů. Při výzkumech prováděných v rámci regionu je doporučena velikost vzorku v rozmezí 200 – 500.⁷ Původním plánem bylo získat data z celkem 250 dotazníků, kterým byly pomocí procentního rozdělení na jednotlivé podskupiny přiděleny počty respondentů.

Tab. 2.2 Propočty ke stanovení velikosti vzorku

Základní soubor	13 472	100 %	250 dotazníků (100 %)
Restaurační služby	8 658	64,27 %	161
Holičství a kadeřnictví	4 515	33,51 %	84
Opravy obuvi	122	0,91 %	2
Opravy jízdních kol	177	1,31 %	3

Zdroj: RANDOVÁ, Kateřina a Michal KRAJŇÁK: *Analýza cenové politiky poskytovatelů služeb s vysokým podílem lidské práce při možném přearažení těchto služeb do snížené sazby DPH.*

Vzhledem k nízkému počtu respondentů opraven obuvi a jízdních kol, bylo nutné jejich množství navýšit, aby bylo možné provést statistickou analýzu. Po splnění podmínek Moivre-Laplaceovy věty o konvergenci binomického rozdělení k normálnímu bude zajištěna vypovídající schopnost dat. Pravidlo je dáno vzorcem (1):

$$nP(1-P) > 9 \quad (1)$$

Po dosazení hodnoty 0,5 za P , bude výsledný počet respondentů v každé ze dvou kategorií roven 36. Celkem bylo tedy sesbíráno 317 dotazníků.

Závěry výsledků dotazníkového šetření⁸:

- 43 % dotazovaných respondentů restauračních služeb by po přesunu zdaňování těchto služeb ze základní do snížené bylo ochotno snížit průměrné ceny těchto služeb, z nichž by téměř třetina snížila průměrné ceny o 10 % a většina ostatních by byla ochotna snížit ceny o 1 - 5 %;
- 40 % respondentů kadeřnických a holičských služeb by po legislativní změně snížilo průměrné ceny svých služeb, z nichž polovina by byla ochotna přistoupit na 5% snížení cen;

⁷ (Sudman, 1976)

⁸ (Havlasová, 2012)

- třetina respondentů opravujících obuv by po výše zmíněné legislativní úpravě snížila cenu svých služeb, z nichž třetina by přistoupila na 5% snížení a třetina na 10% snížení průměrných cen;
- 42 % respondentů opravujících jízdní kola by byla ochotna po přesunu těchto služeb ze základní do snížené sazby DPH snížit průměrné ceny svých služeb, nejvíce z nich by ceny snížili o 5 % či 10 %;
- většina respondentů restauračních služeb by vzniklé volné finanční prostředky investovala k investování do hmotného majetku a někteří by zvýšili mzdy stávajícím zaměstnancům nebo přijali nové zaměstnance;
- většina respondentů kadeřnických a holičských služeb a opraven obuvi a jízdních kol by vzniklé volné peněžní prostředky využila pro vlastní zvýšení podílu na zisku či je investovala do hmotného majetku.

V roce 2012 bylo na výše zmíněný výzkum navázáno s výzkumem č. SP2012/147 - „Aplikace dopadů změn sazby daně z přidané hodnoty u služeb s vysokým podílem lidské práce“, jehož řešení bylo podpořeno dalším grantem v rámci SGS. Tento výzkum se již dále nezabýval mikroekonomickými ukazateli, ale přesunul se na zkoumání na mikroúrovni. Jelikož se autorka na tomto projektu podílela, výsledky tohoto zkoumání jsou popsány v kapitole 4.

2.2.4 Makroekonomické dopady ze snížení výše daně z přidané hodnoty u italských hotelů a restaurací⁹

Studie testuje vliv fiskálního opatření zaměřeného na snížení sazby DPH z 10 % na 5 % v sektoru italských hotelů a restaurací na italskou ekonomiku. Zaměřuje se především na dopady z hlediska cestovního ruchu, investic v tomto sektoru a veřejného rozpočtu.

Tento italský model stojí na předpokladech, že se turistický trh nachází v situaci dokonalé konkurence a rovnováhy a celková poptávka po turistických službách je součtem domácí poptávky italských turistů a zahraniční poptávky, z nichž každá je charakterizována určitou elasticitou a zároveň tvrdí, že čím větší bude celková elasticita poptávky, tím větší bude růst čisté výrobní ceny způsobené snížením sazeb DPH. Průměrná spotřebitelská cena je vyjádřena jako výrobní ceny navýšená o 10% sazbu DPH. Nabídka turistických služeb závisí na výrobní ceně, o níž je předpokládáno, že je homogenní jak na úrovni územní, tak s ohledem na obě složky poptávky. Pro výpočet efektu ze snížení DPH byl v této studii použit

⁹ (Manente, Zanette, 2010)

výpočet, kdy se součet součinů obou poptávek a průměrné spotřebitelské ceny sníží o součin nabídky turistických služeb a výrobní ceny, a má to být rovno nule.

Pokud se bude předpokládat, že se snížení sazby DPH z 10 % na 5 % neprojeví na trhu cestovního ruchu co do množství, pak by toto fiskální opatření mělo za následek poloviční daňový příjem z odvětví. Tato úvaha je i podle tvůrců nesprávná, protože dopad snížení sazby DPH má na strukturu cestovního ruchu vliv, a to díky zvýšení poptávky po turismu a jeho spotřeby způsobené alespoň částečným snížením cen spotřebitelských služeb. Z další části by došlo ke zvýšení zisků v odvětví.

Dopad tohoto daňového opatření na veřejné rozpočty musí být hodnocen s přihlédnutím k tomu, že způsobuje zvýšení základu daně, což zapříčiní větší odvody na DPH a na dalších daních.

Z tohoto opatření by mohly rovněž těžit další odvětví, a to jednak díky zvýšené spotřebě turistů po velkém množství zboží a služeb, ale také díky multiplikujícím účinkům, které jsou turistickým ruchem a spotřebou po něm generovány.

Příznivé fiskální opatření by mohlo vést ke snížení konečné ceny turistických služeb ve výši mezi 2,67 % a 2,97 % a ke zvýšení výrobní ceny mezi 1,57 % a 1,88 %. Cestovní ruch by také mohl těžit z výrazného růstu počtu turistických nocí, což by se oproti výchozímu stavu mohlo zvýšit o 2,82 % až 3,15 %.

Následkem zvýšení výrobních cen a počtu turistických nocí může být nárůst obrátu v turistickém odvětví o přibližně 2,4 mld. €. Dané odvětví by mohlo počítat s navýšením hrubého zisku o částku v rozmezí mezi 802 mil. € (v případě, že elasticita nabídky bude rovna 1,5) a 959 mil. € (v situaci, kdy by elasticita poptávky byla rovna 2). Předpokládaná výše nových investic představuje přibližně 50 % hrubého zisku v odvětví. Za předpokladu, že by ceny nebyly sníženy, příjmy daného sektoru by se zvýšily o 1,37 mld. € (při elasticitě poptávky rovné 1,5) až 1,53 mld. € (elasticita poptávky o výši 2). Celkové výdaje turistů by se mohly zvýšit až o 4,2 mld. €.

Výše uvedené fiskální opatření by způsobilo počáteční ztráty daňového příjmu, jejichž výše by dosáhla 2,4 mld. €, které by byly pouze zdánlivé, protože díky následnému zvýšení investic, spotřeby a zisků se dá očekávat zvýšení základu daně pro DPH a jiné daně.

Pro výpočet odhadu nárůstu míry zaměstnanosti byl použit input-output model, pomocí kterého bylo dosaženo výsledku, že by toto fiskální opatření vytvořilo téměř 100 000 nových pracovních míst. Po následném zvýšení obrátu, investic do odvětví a snížení

veřejných výdajů, což je nutné pro plnění rozpočtového omezení, by mohlo vytvořit přes 2,7 milionů pracovních míst svázaných s odvětvím turismu.

Daň z přidané hodnoty se stala cenovým parametrem cestovního ruchu. Snížení DPH by se mohlo stát klíčovým faktorem konkurenceschopnosti, a to zejména na trhu zasaženém krizí. Analýze byly podrobeny dopady z hlediska spotřeby cestovního ruchu, investic v tomto odvětví a na státní rozpočet. Tyto dopady závisí na elasticitě cen nabídky a poptávky. Snížením DPH nedojde pouze ke snížení spotřebitelských cen, ale také z části ke zvýšení příjmů majitelů společností v tomto sektoru. Italové v jejich analýze dospěli k závěru, že by se počet „turistických nocí“ zvýšil nejvýše o 3,15 % a následně by celková spotřeba cestovního ruchu vzrostla o 4,4 %. Hrubé fixní investice do sektoru by se zvýšily o 2,17 %. Italský státní rozpočet by utrpěl ztrátu o výši 2,4 mld. €, která by však byla díky zvýšení spotřeby, investic a zisků snížena zdaněním těchto efektů. Její další snížení by bylo způsobeno zvýšenou poptávkou po službách nejen ve výše zmíněném odvětví, ale po statcích a službách v celé ekonomice. Po zohlednění všech těchto pro ekonomiku pozitivních dopadů, by státní pokladna utrpěla ztrátu o výši 616 mil. €.

Vzhledem k přesunu daňového zatížení, snížení DPH se neprojeví zcela v poklesu spotřebitelských cen, ale část (asi 2 procentní body) se odrazí v nárůstu průměrných příjmů producentů.

2.2.5 Mezinárodní perspektiva DPH¹⁰

V roce 2011 byl v e-časopise OECD Observer zveřejněn článek s titulkem „VAT's next half century: Towards a single-rate system?“. Pro bližší informace byli kontaktováni autoři, kteří poskytli své další výstupy.¹¹

Po popsání začátků DPH a zdůvodnění oblíbenosti používání tohoto způsobu zdaňování u vlád, se dostali k rozdělení členských států organizace OECD na skupinu států EU, které používají základní sazbu spolu se sazbami sníženými, a na skupinu ostatních zemí, u nichž je použití základní sazby mnohem vyhraněnější. Nový Zéland, který je spolu s Austrálií, Kanadou a dalšími státy v druhé skupině zemí, se může mezi členskými státy OECD chlubit nejvyšší „VAT revenue ratio“ a to díky nízké hranici pro registraci k DPH a nízké základní sazbě daně z přidané hodnoty, která je doplněna pouze o několik výjimek a osvobození. Mnoho třetích zemí používajících jednu sazbu DPH stanovilo její výši pod 15%

¹⁰ (Owens, Battiau, 2011)

¹¹ (Charlet, Owens, 2010)

hranicí stanovenou Evropskou unií. Tento systém jedné sazby DPH je rovněž upřednostňován u většiny rozvíjejících se zemí. Další část této skupiny zemí mimo EU má navíc zvýšenou sazbu DPH na luxusní zboží, která se pohybuje v rozmezí od desítek procent až po několik stovek procent. V současnosti činí Švýcarsko kroky pro zavedení systému jednotné sazby DPH. Po sloučení třech existujících sazeb DPH a zrušení většiny osvobození by se dle nezávislých studií náklady na dodržování předpisů (jako je například vedení podrobných záznamů o dani na vstupu a výstupu) snížily o 20 až 30 %, což by mohlo zvýšit ekonomický růst o 0,1 až 0,7 %.

Mnoho Evropských zemí odůvodňuje použití snížených sazeb tím, že nemají v úmyslu postihovat nejchudší domáckosti nákupem běžných denně potřebných statků. Výzkum zabývající se opodstatněností snížených sazeb naznačuje, že snížené sazby nejsou efektivním způsobem zmírnění daňového dopadu na osoby s nízkými příjmy. Naopak tvrdí, že zavedením jednotné sazby by kromě snížení nákladů na dodržování předpisů ze strany firem, došlo rovněž k snížení administrativních nákladů správců daně a státu.

Dále zde byly zmíněny informace týkající se Francie, kdy v roce 2009 došlo k přesunu restauračních a cateringových služeb do snížené sazby daně (z 19,6 % na 5,5 %). Dle INSEE (francouzský Národní institut pro statistiku a ekonomická studia) byly ceny poskytovateli těchto služeb následně sníženy o necelé 1,1 %. INSEE dále poznamenal, že snížení daňového zatížení bylo na zákazníky přeneseno jen z 30 %. Dle francouzského orgánu odpovědného za vyhodnocování ekonomických, sociálních a finančních efektů ze sociálních a daňových příspěvků, toto opatření v dlouhodobém měřítku vytvoří jen 6000 pracovních míst, ale státní pokladna za rok přijde o 3 mld. €, což po přepočtu znamená, že by vytvoření jednoho pracovního místa stálo francouzské daňové poplatníky 500 tis. €.

O rok později bylo v Německu zjištěno, že snížení DPH v sektoru hotelnictví nebude na spotřebitele přeneseno, protože spíše dojde k investování ušetřených peněz do renovace dalších investic do vybavení.

2.2.6 Vliv snížení sazeb DPH na britské hotely a restaurace¹²

Tato studie byla prováděna Klubem DPH pod vedením Jacquese Borela, který po celé Evropě úspěšně propagoval snižování DPH. Tento spolek od roku 2010 sjednocuje

¹² (Newin, Wason, 2010)

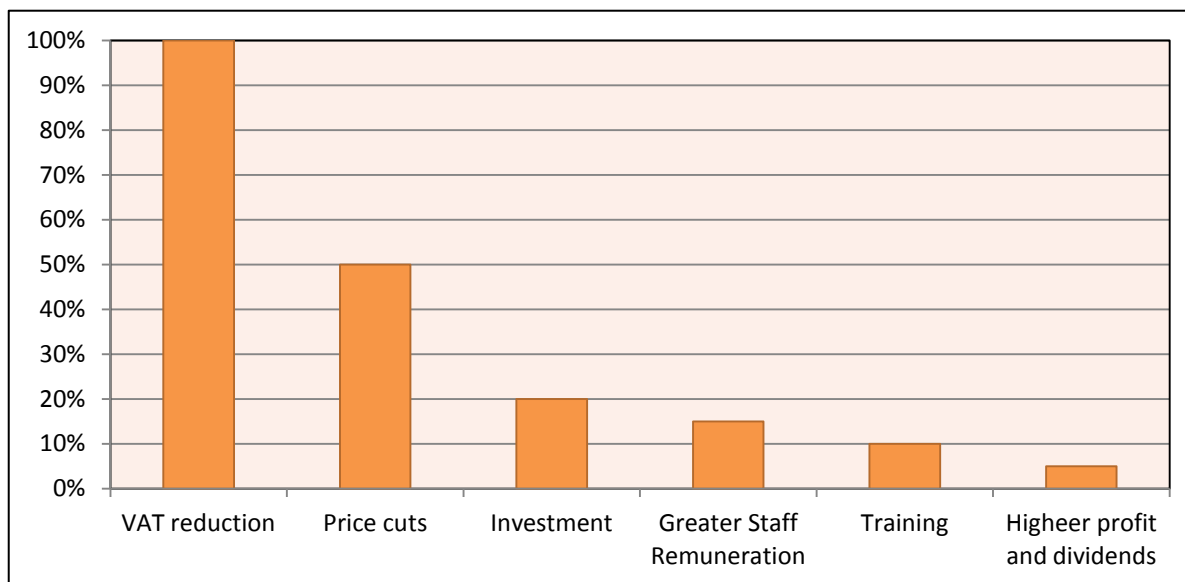
40 významných společností ze sektoru pohostinství a hotelnictví, které chtějí podporovat snížení sazby DPH v tomto sektoru.¹³

Ve studii „The Impact of Lower VAT Rates On the British Visitor Accommodation Resaturant and Catering Sectors“ z roku 2010 bylo cílem stanovit vliv snížení sazby DPH v sektoru pohostinství na zaměstnanost, výnosy a daňové příjmy.

Vzhledem k vysoké citlivosti služeb v oblasti pohostinství na změnu ceny vysoké sazby pravděpodobně sníží poptávku a ta zapříčiní nižší daňové výnosy. V opačném případě nízká sazba DPH může vyvolat výrazný nárůst poptávky po těchto službách, což představuje velmi efektivní prostředek k vytváření pracovních míst, a to zejména v období recese.

Dle výsledků by snížení DPH pomohlo stimulovat vytváření nových pracovních míst a nových podniků v tomto sektoru. Je odhadováno, že by se tato změna přibližně z jedné poloviny projevila ve snížení cen, zatímco druhá polovina by byla rozdělena z 15 % na zlepšení platebních podmínek zaměstnanců, z 10 % na školení, z 20 % na zvýšení investic a pouze z 5 % na vyšší podíly na zisku pro majitele. Čímž by došlo ke stimulaci poptávky a zlepšení kvality poskytovaných služeb.

Obr. 2.1 Allocation of the VAT Reduction



Zdroj: (VAT Club, 2013)

Další výhodou by bylo snížení oblasti šedé ekonomiky, která je ve Velké Británii odhadována na 12 %, a to přibližně o jednu čtvrtinu.

¹³ (VAT Club, 2013)

Celkové fiskální náklady ze snížení DPH by se v britské státní pokladně ročně pohybovaly mezi 1,5 až 3,4 miliardami liber, při ponechání prodeje alkoholických nápojů v základní sazbě DPH (v této studii je uvažována také možnost přesunu prodeje alkoholických nápojů do snížené sazby), by se tyto náklady pohybovaly mezi 2,2 až 3,4 miliardami liber.

Při nesnížení sazeb DPH u prodeje alkoholických nápojů by bylo vytvořeno přibližně 220 tisíc pracovních míst na plný pracovní úvazek. Dle statistik OSN vyplývá, že přibližně celá jedna polovina pracovníků v sektoru pohostinství je zaměstnána na částečný úvazek, čímž by díky přesunu služeb v sektoru pohostinství do snížené sazby vzniklo 330 tisíc pracovních míst. Z tohoto množství by bylo 80,5 % pracovních míst vytvořeno v restauračním průmyslu a zbylých 19,5 % v sektoru hotelnictví.

2.2.7 Možné zavedení snížené sazby DPH u služeb s vysokým podílem lidské práce a dalších místně poskytovaných služeb v Chorvatsku¹⁴

Chorvatsko, se v červenci stane osmadvacátou zemí Evropské unie a bude muset implementovat směrnice EU do svých zákonů. Vzhledem k rozdílnostem v DPH mezi Chorvatskem a pravidly EU, byl v roce 2009 na univerzitě v Rijece proveden výzkum zabývající se možnou implementací Směrnice Rady 2009/47/ES, která, jak již bylo dříve zmíněno, povoluje zdaňovat místně poskytované služby s vysokým podílem lidské práce sníženou sazbou DPH.

Počítalo se s přesunem těchto služeb do 5% sazby a také s přesunem potravin do snížené sazby (prozatím v Chorvatsku zdaňují potraviny s výjimkou chleba a mléka, které podléhá nulové sazbě, základní 25% sazbou DPH).

Tato studie byla podložena výsledky z telefonického dotazníkového šetření. Jednalo se o čtyři otázky s Likertovou škálou pěti možných odpovědí, týkající se ochoty snižovat ceny, očekávání zvýšení prodeje, zvýšení reportování (snížení šedé ekonomiky) a zvyšování počtu zaměstnanců. Osloveno bylo celkem 200 subjektů, a to z oblasti rybaření, zemědělství, výstavby, restauračního průmyslu, taxi služeb, čistících služeb, kadeřnictví, salónů krásy a dalších služeb (opravny obuvi, hodinek apod.), což činí přibližně 0,5 % podniků evidovaných chorvatským Ministerstvem financí.

Ze služeb, kterými se zabývá, by se cenový efekt nejméně projevil u kadeřnictví a nejvíce u restaurací, kde by se projevil velmi mírně. Jedna čtvrtina dotázaných by své ceny

¹⁴ (Dimitrić, Blažić, 2009)

vůbec nesnížila a pouze 7,5 % testované populace by snížení DPH využila plně na snížení cen. V případě restaurací by se rovněž mírně zvedlo množství reportovaných tržeb. Největší ohlas mělo očekávání zvýšení prodejů, a to zejména u restaurací. Celkově nejnižší hodnota pozitivních odpovědí byla zjištěna u ochoty zaměstnat další pracovní sílu, naopak tři čtvrtiny provozovatelů restaurací by částečně či plně zaměstnala jednoho nového pracovníka.

Po vyhodnocení autorky dospěly k závěru, že výsledky jsou sice optimističtější, než předem očekávaly, ale nejsou dostatečně přesvědčivé, aby byly tyto služby přesunuty do snížené sazby daně. Jediné odvětví, u kterého by bez výhrad bylo možné uvažovat o přesunu do snížené sazby, by byly restaurační služby.

3 DPH v členských státech EU ve vazbě na služby s vysokým podílem lidské práce

V každém členském státě Evropské unie má daň z přidané hodnoty svůj národní název, který je v něm používán. V níže uvedené tabulce 3.1 jsou všechny vypsány.

Tab. 3.1 Národní názvy DPH

Členský stát EU	Národní název daně
Belgie	Belasting over de Toegevoegde; Taxe sur la valeur ajoutée
Bulharsko	Dank vrchu dabavenata stojnost
Česká republika	Daň z přidané hodnoty
Dánsko	Merværdiafgiftsloven (Momsloven)
Estonsko	Käibemaksuseadus
Finsko	Arvonlisävero
Francie	Taxe sur la valeur ajoutée
Irsko	Value Added Tax
Itálie	Impolsa sul Valore Aggiunto
Kypr	Foros Prostithemenis Aksias
Litva	Pridetines Verte Mokestis
Lotyšsko	Pievienotās vērtības nodoklis
Lucembursko	Taxe sur la valeur ajoutée
Maďarsko	Általános forgalmi adó
Malta	Taxxa Fuq il-Valur Mizjud; Value Added Tax
Německo	Umsatzsteuer
Nizozemsko	Belasting over de Toegevoegde
Polsko	Podatek od towarow i usług
Portugalsko	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
Rakousko	Umsatzsteuer
Rumunsko	Taxa pe valoarea adaugata
Řecko	Foros Prostithemenis Aksias
Slovensko	Daň z pridanej hodnoty
Slovinsko	Davka za dodano vřednost
Španělsko	Impuesto sobre el Valor Añadido
Švédsko	Mervärdesskatt (Moms)
Velká Británie	Value Added Tax

Zdroj: (Široký, 2012)

Jak bylo popsáno v předchozí kapitole, v roce 2007 provedla společnost Copenhagen Economics studii, ve které se zabývala tím, jaký ekonomický dopad by mělo snížení sazeb daně z přidané hodnoty u místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce. Na základě výsledků této studie Evropská unie povolila všem členským státům zdanit tyto služby sníženou sazbou daně z přidané hodnoty od 1. června 2009, a to bez časového

omezení. Z těchto důvodů bylo vymezeno sledované období od roku 2007 po současnost (rok 2013).

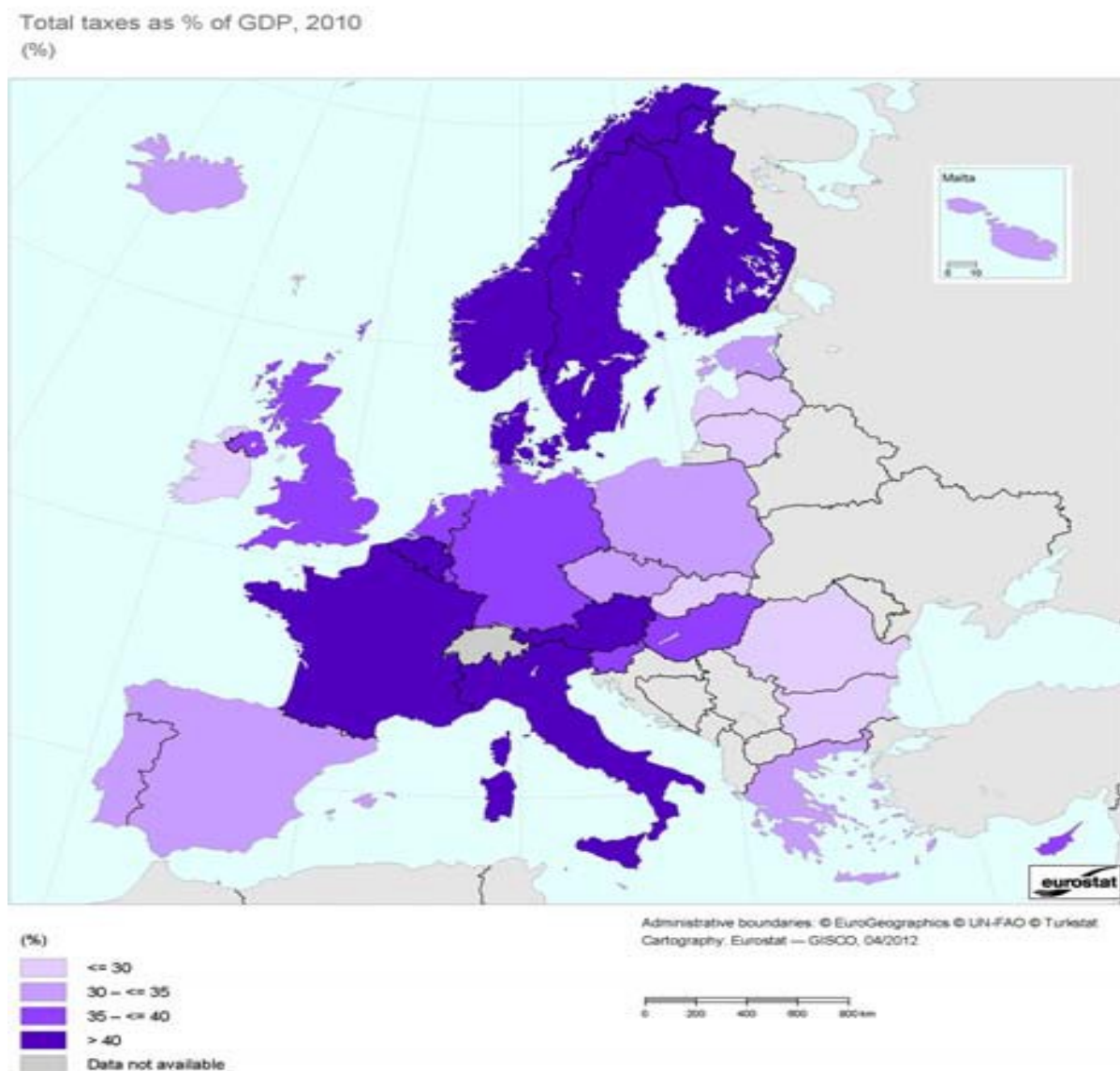
Služby s vysokým podílem lidské práce, kterými se bude autorka dále zabývat a nazývat je vybranými službami s vysokým podílem lidské práce, jsou služby:

- opraven obuvi a jízdních kol;
- kadeřnické a holičské;
- restaurační a cateringové.

Vývoj použitých sazeb u těchto čtyř kategorií je za posledních 5 let znázorněn v tabulkách, které se nacházejí v Přílohách 1 až 4. Příloha č. 1 ilustruje použité sazby v oblasti poskytování restauračních služeb v členských státech EU, Příloha č. 2 zachycuje sazby použité u opraven obuvi, Příloha č. 3 znázorňuje pětileté období používání různé výše sazeb DPH v rámci EU při opravách jízdních kol a v Příloze č. 4 jsou zobrazeny sazby použité v sektoru kadeřnictví.

Na následujícím obrázku je zobrazeno daňové zatížení evropských států v roce 2010. Tmavší odstín modré barvy znamená vyšší daňovou kvótu vypočítanou jako podíl daňových příjmů k HDP.

Obr. 3.1 Daňové zatížení evropských států v roce 2010



Source: Eurostat (online data code: [gov_a_tax_sig](#))

Zdroj: (Fantini, 2012)

Z Obrázku 3.1 je patrné, že nejvyšší daňové zatížení v Evropě mají severské země (Norsko, Švédsko, Finsko, Dánsko), Francie, Belgie, Itálie a Rakousko. Naopak nejnižší daňová kvóta je v Irsku, Lotyšsku, Litvě, Rumunsku a Bulharsku.

3.1 Belgie¹⁵

Belgické království patří do tzv. „šestky“, což znamená, že bylo jedním ze šesti států, které byly u zrodu dnešní Evropské unie v roce 1952.

Podskupiny 55 a 56 dle klasifikace NACE, jakožto zpracovatelé potravin a nápojů, představují významný sektor služeb. Počet těchto poskytovatelů má klesající tendenci a jedná se většinou o velmi malé podniky. Téměř polovinu podílu na celkovém obratu této kategorie dosahují restaurace, ostatní subjekty (hotely, kavárny, kantýny, ubytovny, buffé, campinky) jsou v poměrné rovnováze.

Tento sektor, nazývaný Horeca, však z pohledu DPH není v Belgii příliš významný, protože tvoří pouze 1,5 %. Sektor Horeca dosahuje největšího podílu úpadků belgických firem, je vykazována poměrně nízká rentabilita a mnoho pracovníků je zaměstnáno na částečný úvazek a je odměňováno nízkými mzdami. Poměr nákladů na pracovní sílu a přidanou hodnotu je nepříznivý. Četné podvody v daňové a sociální oblasti narušují konkurenci v odvětví.

Již od počátku sledovaného období (od roku 2007) aplikovala Belgie na vybrané služby s vysokým podílem lidské práce (opravny obuvi a jízdních kol) sníženou sazbu DPH, a to ve výši 6 %. Od 1. 7. 2011 však byly tyto služby přesunuty do kategorie, která podléhá základní sazbě DPH. Tzv. take away, které znamená nákup hotového jídla určeného ke spotřebě mimo místo nákupu, stále zůstává zdaněno 6 %. Kromě této snížené sazby existuje od roku 2008 další snížená sazba daně z přidané hodnoty, kterou se počínaje rokem 2010 (díky implementaci Přílohy III směrnice o DPH) zdaňují restaurační služby, a to ve výši 12 %, s výjimkou veškerých nápojů. Kadeřnické služby podléhají po celé sledované období základní (21%) sazbě daně.

3.2 Bulharsko¹⁶

Bulharská republika je spolu s Rumunskem posledním státem, který vstoupil do Evropské unie. K tomuto prozatím poslednímu rozšíření EU došlo v roce 2007.

¹⁵ (Zastupitelský úřad ČR v Bruselu, 2012)

(Fantini, 2012)

¹⁶ (Zastupitelský úřad ČR v Sofii, 2011)

(Fantini, 2012)

Základní sazba DPH má po celé sledované období výši 20 %, zatímco u snížené sazby došlo k jedné změně. Do konce roku 2011 byla 7%, poté došlo k jejímu zvýšení o dvě procenta.

Bulharsko je jednou ze zemí, které nevyužily možnosti aplikace snížené sazby DPH na místně poskytované služby s vysokým podílem lidské práce a neimplementovaly Směrnici Rady 2009/47/ES do svých daňových zákonů. Z Přílohy III směrnice o DPH použití snížené sazby zákonodárci využili jen u poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, a to jen v případě, že se jedná o součást turistického balíčku.

3.3 Česká republika

Česká republika byla v roce 2004 součástí největšího rozšíření Evropské unie, kdy se rozšířila o dalších 10 států.

Do konce roku 2009 měla základní sazba výši 19 %, následně se zvýšila o jeden procentní bod. Rovněž výše snížené sazby daně z přidané hodnoty se ve sledovaném období měnila. V roce 2007 byla ještě na Evropskou unii stanovené minimální výši, a to 5 %, v následujících dvou letech už to bylo 9 %. V roce 2010 došlo k dalšímu zvýšení snížené sazby, a to o jedno procento. Počínaje rokem 2012, kdy dosáhla snížená sazba DPH 14 %, se Česká republika stala po Maďarsku, kde snížená sazba dosahuje 18 % (kromě této snížené sazby má však Maďarsko ještě jednu sníženou sazbu, a to ve výši 5 %), zemí s nejvyšší sníženou sazbou daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Od roku 2013 došlo k navýšení obou sazeb o jeden procentní bod, čili na 15 % a 21 %.

Česká republika částečně implementovala Směrnici Rady 2009/47/ES do svých zákonů, avšak na vybrané služby s vysokým podílem lidské práce aplikuje základní sazbu daně z přidané hodnoty. Snížená sazba se ze sledovaných služeb požívá pouze u tzv. take away.

3.4 Dánsko¹⁷

Dánské království se stalo členským státem ES v roce 1973 spolu s Irskem a Spojeným královstvím, a to 21 let po založení dnešní Evropské unie. Jeho ekonomika se celosvětově považuje za jednu z nejsilnějších a nejefektivnějších, díky čemuž bývá často nazýváno „vzorovou zemí“. Má pružný trh práce, kvalitní veřejné služby, vysokou konkurenceschopnost a štědrá sociální síť na úkor vysokých daní.

¹⁷ (Zastupitelský úřad ČR v Kodani, 2012)

Na velmi vysoké úrovni jsou služby, které tvoří přibližně 76 % podíl na HDP a restaurace patří do skupiny nejvýznamnějších oblastí. Ve službách je v Dánsku zaměstnáváno cca 77 % pracovních sil. Zejména restaurační průmysl je na počet pracovníků náročné odvětví a v roce 2010 zaměstnával přibližně 63,5 tis. obyvatel, z toho 57,8 % tvořili mladí lidé do 30 let a 12,3 % lidé starší 50 let.

Daňové zatížení se pohybuje okolo 48 % HDP, což je po Švédsku druhé nejvyšší na světě. A daň z přidané hodnoty tvoří 10 % HDP.

Daň z přidané hodnoty má po celé zkoumané období jednotnou výši 25 %, což znamená, že jako jediný členský stát nemá žádnou sníženou sazbu daně. DPH se však nevztahuje na pronájem a prodej nemovitostí, dodávky elektřiny, plynu, tepla a vody, sociální služby, zdravotní služby, školné, hromadnou dopravu (s výjimkou turistických autobusů), noviny, a další.

V Dánsku je možné najít přibližně 13,5 tisíce restaurací, jejichž obrat dosahuje téměř 30 miliard Kč. Za posledních 10 let tento obrat vzrostl o 7,8 mld. Kč, což odpovídá nárůstu o 36,3 %. Jedinou kategorií, která naopak zaznamenala za dané období pokles tržeb, jsou pizzerie, gril bary a cukrárny. Ačkoli významně vzrostly tržby, počet firem zůstává relativně konstantní. Každoročně se otevře mezi 2000 a 2500 nových restaurací, avšak stejné množství restaurací se zároveň uzavírá.¹⁸

Vzhledem k tomu, že má Dánsko pouze jednu sazbu daně z přidané hodnoty, je zřejmé, že neimplementovalo Směrnici Rady 2009/47/ES do svých zákonů, a proto všechny služby s vysokým podílem lidské práce podléhají stejně jako ostatní zboží a služby, na které se nevztahuje výjimka, základní sazbě daně z přidané hodnoty.

3.5 Německo¹⁹

Spolková republika Německo, patřící do tzv. „šestky“, byla jedním ze zakládajících členů dnešní EU, jejíž základ byl položen v roce 1952.

Daňové zatížení je v Německu dlouhodobě stabilní a pohybuje se okolo 37 %. DPH je po dani z příjmů, která se na celkových daňových příjmech podílí přibližně 40 %, druhou nejvýznamnější daní, jejíž podíl na celkovém výběru daní činí 30 %. Daň z přidané hodnoty má v Německu dvě sazby, a to 19 % a 7%.

¹⁸ (Horesta, 2011)

¹⁹ (Zastupitelský úřad ČR v Berlíně, 2012)

Služby jsou s podílem přes 70 %, jak na HDP, tak na zaměstnanosti, nejvýznamnějším sektorem německého hospodářství. V Německu je možné navštívit okolo 187 tisíc různých podniků veřejného stravování.

Německo z pohledu sledovaných služeb neimplementovalo Směrnici Rady 2009/47/ES do svých zákonů a všechny vybrané služby s vysokým podílem lidské práce podléhají základní sazbě daně z přidané hodnoty.

3.6 Estonsko

Estonská republika vstoupila do Evropské unie spolu s dalšími devíti státy, k čemuž došlo v roce 2004 a jedná se o stát s nejslabší ekonomikou eurozóny z pohledu HDP na obyvatele.

Do konce roku 2009 měla základní sazba DPH výši 18 % a snížená sazba dosahovala minimální výše stanovené Evropskou unií (5 %). Od počátku roku 2010 jsou platné nové sazby daně z přidané hodnoty, a to 20% základní sazba a 9% sazba snížená.

Estonsko aplikuje na všechny místně poskytované služby s vysokým podílem lidské práce základní sazbu daně z přidané hodnoty, z čehož vyplývá, že nedošlo z pohledu místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce k implementaci Směrnice Rady 2009/47/ES do estonských zákonů. Jedinými oblastmi z Přílohy III směrnice o DPH, na které je uplatňována snížená sazba, jsou ubytovací služby, farmaceutické výrobky, lékařské vybavení a tištěná literatura.

3.7 Řecko

Řecká republika byla jediným státem, který v roce 1981 rozšířil dnešní Evropskou unii.

Na počátku sledovaného období měla základní sazba DPH výši 19 %. Snížená sazba dosahovala 9 % a uplatňovala se na služby restaurační i na tzv. take away. Kromě těchto sazeb požívalo Řecko 4,5% super sníženou sazbu daně z přidané hodnoty. V roce 2008 opravný obuví a jízdních kol rozšířily skupinu služeb, u kterých bylo možné používat 9% sníženou sazbu. Od roku 2010 má základní sazba 23 %, snížená byla zvýšena na 11 % a super snížená sazba dosahovala 5,5 %. U snížené sazby došlo v roce 2011 k jejímu dalšímu zvýšení o 2 %, tentokrát na 13 %. Super snížená sazba v tomtéž roce přestala existovat a byla

nahrazena běžnou sníženou sazbou ve výši 6,5 %. Počínaje 1. 6. 2012 ze zdaňování sníženou sazbou DPH vypadly restaurační služby a podléhají 23% základní sazbě.

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že Řecko Směrnicí Rady 2009/47/ES do svých zákonů částečně u vybraných místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce implementovalo. Z vybraných služeb byly po celé sledované období základní sazbou zdaňovány pouze kadeřnické služby.

3.8 Španělsko

Španělské království rozšířilo území nynější EU spolu s Portugalskou republikou o Pyrenejský poloostrov, a to v roce 1986.

Španělsko mělo v letech 2007 až 2009 základní sazbu ve výši 16 % a 7% sníženou sazbu daně z přidané hodnoty, která se aplikovala na restaurační služby, kadeřnictví a tzv. take away. Kromě těchto dvou sazeb se ve Španělsku používá 4% super snížená sazba. V následujícím roce došlo ke zvýšení základní sazby o 2 % a snížené sazby o jeden procentní bod. V roce 2013 byla snížená sazba zvýšena o další 2 %, a to na 10 % a základní sazba na 21 %.

Z vybraných služeb Španělsko nevyužilo použití snížené sazby DPH na opravy obuvi a jízdních kol, což směrnice o DPH bez jakéhokoliv omezení povoluje.

3.9 Francie²⁰

Do tzv. „šestky“ patří rovněž Francouzská republika, která byla v roce 1952 u zrodu dnešní Evropské unie.

Daňové zatížení ve Francii je jedním z nejvyšších v EU a přesahuje 43 %. Nevýznamnější daní je zde daň z přidané hodnoty, která tvoří více než polovinu celkových daňových příjmů. Ve službách je zaměstnáno přibližně 72 % obyvatelstva, což činí okolo 13 mil. Francouzů, a na tvorbě HDP se podílí cca ze 70 %.

Francie je jedním ze států, kde sazby DPH ve sledovaném období prošly mnoha změnami. V letech 2007 – 2009 byla základní sazba 19,6 %, které mimo jiné podléhaly všechny služby s vysokým podílem lidské práce a snížená sazba 5,5 %, která se ve sledované skupině služeb aplikovala pouze na tzv. take away. Od roku 1. 7. 2009 do svých daňových zákonů Francie implementovala možnost zdanit restaurační služby sníženou sazbou daně,

²⁰ (Zastupitelský úřad ČR v Paříži, 2012)

a tak se do skupiny zboží a služeb podléhající snížené sazbě přesunuly restaurační služby, které už nepodléhaly 19,6% sazbě DPH, ale pouze sazbě 5,5%. V roce 2012 došlo k další změně. Kromě 5,5% snížené sazby daně z přidané hodnoty se zavedla další snížená sazba, a to ve výši 7 %, které od této doby podléhaly mj. restaurační služby a také tzv. take away. Kromě těchto dvou snížených a jedné základní sazby daně, má Francie i sazbu super sníženou, která se vztahuje na knihy a farmaceutické produkty.

3.10 Irsko²¹

Irsko bylo v roce 1973, spolu s Dánskem a Vekou Británií součástí prvního rozšíření Evropské unie.

Ve službách je zaměstnáváno necelých 60 % pracovních sil a významně se podílí na tvorbě HDP.

Irsko je další zemí, která co do výše sazeb prošla v průběhu sledovaného období několika změnami. V letech 2007 a 2008 byla základní sazba 21% a snížená sazba 13,5%, kterou se zdaňovaly všechny služby s vysokým podílem lidské práce (restaurace, kadeřnictví i opravy obuvi a jízdních kol) a podléhalo jí rovněž tzv. take away. Kromě těchto dvou sazeb existovala i sazba super snížená ve výši 4,8 %. V roce 2009 se základní sazba zvýšila o půl procenta, o rok později se ale o stejné půl procento snížila zpět na 21 %. Od roku 2012 se základní sazba zvýšila na 23 %. Opravy obuvi a jízdních kol jsou stále zdaňovány 13,5 %, ale mimo jiné vznikla také pro restaurace (u kterých však bylo ze zdaňování sníženou sazbou DPH vyjmuto poskytování jakýchkoli nápojů) a kadeřnictví druhá snížená sazba, a to ve výši 9 %.

3.11 Itálie²²

Italská republika byla součástí tzv. „šestky“ a v roce 1952 spolu s dalšími pěti státy položila základy dnešní EU.

Sektor služeb je rozhodující oblastí italské ekonomiky. Na italském HDP se podílí ze 73,4 % a v roce 2011 v něm bylo zaměstnáváno 67,8 % obyvatel v produktivním věku. Obchod zahrnující činnosti hotelů, restaurací a opraven sehrává v daném sektoru nejvýznamnější roli. Na HDP se podílí z 18,3 % a na zaměstnanosti z 22 %.

²¹ (Zastupitelský úřad ČR v Dublinu, 2012)

²² (Zastupitelský úřad ČR v Římě, 2012)

Do roku konce 2011 činila základní sazba daně z přidané hodnoty 20 %, v současnosti je o 1 % vyšší. Snížená sazba po celé sledované období dosahuje 10 % a ze služeb s vysokým podílem lidské práce se aplikuje pouze na restaurační služby a tzv. take away. V případě poskytování ostatních sledovaných služeb je používána základní sazba. Kromě těchto dvou sazeb používá Itálie i 4% super sníženou sazbu.

3.12 Kypr²³

V roce 2004 došlo k rozšíření současné Evropské unie kromě dalších devíti zemí také o Kyprskou republiku.

Vzhledem k nízkému počtu ekonomicky činného obyvatelstva (cca 410 tis. obyv.) je kyperský trh relativně omezený a je proto zřejmé, že také díky každoročnímu množství turistů překračujícího počet 2 miliónů, představuje terciární sektor rozhodující podíl na tvorbě HDP, který dosahuje téměř 80 %. Konkrétně odvětví hotelů a restaurací se na HDP podílí po celé sledované období v průměru z 6,5 %.

Základní sazba daně činila téměř pro celé sledované období 15 %. 14. 1. 2013 byla zvýšena na 18 %. Kromě ní existují také snížené sazby daně ve výši 5 % a 8 %. V letech 2007 až 2011 podléhaly téměř všechny služby s vysokým podílem lidské práce sazbě základní, s výjimkou restauračních služeb, které byly po celé sledované období zdaňovány 8% sníženou sazbou. Od roku 2012 se kadeřnické služby přesunuly ze základní 15% sazby rovnou do 5% snížené sazby daně z přidané hodnoty.

3.13 Litva²⁴

Litevská republika byla rovněž u historicky největšího rozšíření nynější EU v roce 2004 a v současnosti se řadí mezi její nejrychleji rostoucí ekonomiky.

Podle údajů zveřejněných zastupitelským úřadem ČR ve Vilniusu jsou z terciárního sektoru zaměstnanci v odvětví ubytování a stravování s jejich průměrnou mzdou 9100 Kč nejhůře placenými (průměrná mzda je cca 14800 Kč). Jejich služby jsou na průměrné úrovni, je zde však značný rozdíl mezi jeho kvalitou ve velkých městech a na venkově. Zajímavostí je, že díky nedostatečné finanční podpoře jsou stravovací služby řídké i v turisticky zajímavých oblastech.

²³ (Zastupitelský úřad ČR v Nikosii, 2012)

²⁴ (Zastupitelský úřad ČR ve Vilniusu, 2012)

Základní sazba dosahovala do roku 2008 výše 18 %, následně došlo k jejímu zvýšení o jeden procentní bod a od roku 2010 dosahovala 21 %. Po celé sledované období existují dvě snížené sazby, a to ve výši 5 a 9 %.

Litva je dalším státem, který nevyužil možnosti stanovené Směrnicí Rady 2009/47/ES aplikovat na místně poskytované služby s vysokým podílem lidské práce sníženou sazbu daně z přidané hodnoty.

3.14 Lotyšsko²⁵

Současná Evropská unie se v roce 2004 rozrostla také o území Lotyšské republiky. Od této doby prožívalo Lotyšsko období nesmírného ekonomického rozmachu, kdy byla lotyšská ekonomika z hlediska tempa růstu nejrychleji rostoucí ekonomikou v Evropě. Průměrný roční růst HDP dosahoval cca 10 %. V roce 2009 však v důsledku ekonomické krize HDP oproti předchozímu roku pokleslo o 17,7 %. V posledních dvou letech lotyšská ekonomika opět roste a je předpokládáno, že se v průběhu letošního roku dostane, díky růstu patřícímu mezi nejrychlejší v EU, na svou předkrizovou úroveň.

Sektor služeb se na HDP podílí ze 70,6 % a v době krize byl mnohem méně postižen útlumem než zbylé dva sektory. Odvětví obchodu, ubytovacích a stravovacích služeb se na HDP po celé sledované období pohybuje v průměru 18,8 %.

Lotyšsko je jediným státem Evropské unie, který na počátku sledovaného období aplikoval sníženou sazbu DPH pouze na kadeřnické služby. Od roku 2007 byla její výše 5 %, následně, v roce 2009, došlo k jejímu dvojnásobnému zvýšení a od roku 2011 dosahuje 12 %. Od roku 2010 však Litva přestala využívat možnosti uplatňovat sníženou sazbu na kadeřnické služby a tak veškeré sledované služby s vysokým podílem lidské práce podléhají sazbě základní, která měla do roku 2008 výši 18 %, po dobu následujících dvou let dosahovala 21 %. Od roku 2011 probíhalo období jednoho a půl roku, kdy měla základní sazba výši 22 %. Od 1. 7. 2012 byla snížena o 1 procentní bod, opět na 21 %.

3.15 Lucembursko

Lucemburské velkovévodství patří do tzv. „šestky“, která v roce 1952 položila základy dnešní EU.

²⁵ (Zastupitelský úřad ČR v Rize, 2012)

Lucembursko má po celé sledované období 15% základní sazbu daně z přidané hodnoty. Kadeřnictví se spolu s opravami obuvi a jízdních kol zdaňují 6% sníženou sazbou. Restaurační služby podléhají 3% super snížené sazbě DPH. Od roku 2008 existuje kromě 6% snížené sazby také sazba 12%, které však žádná ze služeb s vysokým podílem lidské práce nepodléhá.

S výjimkou domácích pečovatelských služeb a renovací a opravení soukromých bytů a obytných domů Lucembursko plně implementovalo možnost směrnice o DPH podrobit služby vyjmenované v Příloze III sníženou sazbou.

3.16 Maďarsko

Maďarsko vstoupilo do nynější Evropské unie v roce 2004, kdy došlo k největšímu rozšíření současné EU.

Maďarsko nevyužilo možnosti zdanit služby s vysokým podílem lidské práce sníženou sazbou daně z přidané hodnoty, proto byly v letech 2007 až 2009 zdaňovány 20 %, následující 2 roky 25 % a od roku 2012 podléhají 27% sazbě. Kromě základní sazby je v Maďarsku používána 5% snížená sazba uplatňovaná ze zboží a služeb uvedených v Příloze III směrnice o DPH na lékařské vybavení a knihy a 18% snížená sazba, která se začala používat od 1. 7. 2009, aplikovaná na mléčné výrobky a na ubytování v hotelích a obdobných zařízeních.

3.17 Malta

Rovněž Republika Malta byla v roce 2004 dalším ze států, který rozšířil území současné EU.

Po celé sledované období má základní sazba 18 % a snížená sazba dosahovala Evropskou unií stanovenou minimální hranici pro sníženou sazbu, která činí 5 %. Tato sazba je od roku 2010 uplatňována na služby opraven obuvi a jízdních kol. Od roku 2012 vstoupila v platnost další snížená sazba, a to ve výši 7 %.

I přes studii z konce roku 2009 provedenou oddělením národohospodářské politiky, která se zabývala dopady ze snížení sazby DPH na restaurační služby, nebylo využito možnosti směrnice o DPH, povolující podrobit tyto služby sníženou sazbou DPH.

3.18 Nizozemsko²⁶

Nizozemské království je další zemí patřící do tzv. „šestky“. Do nově vznikající nynější Evropské unie vstoupilo v roce 1952. Podle statistik Eurostatu je šestou největší ekonomikou EU a na šestnáctém místě ve světě. V roce 2011 bylo podle indexu HDI se svou životní úrovní na 3. místě na světě (za Norskem a Austrálií).

Služby jsou nejdůležitějším ekonomickým sektorem a na tvorbě HDP se podílejí přibližně ze 74 % a jejich podíl na zaměstnanosti je ještě vyšší.

Nizozemsko mělo do 20. 9.2012 19% základní sazbu. 6% snížená sazba zůstala po celé sledované období neměnná a podléhají jí služby restaurační, opravy obuvi a jízdních kol i kadeřnictví, tzn. všechny skupiny místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce (stejně jako v Lucembursku a Polsku). Od 1. 10. 2012 byla základní sazba zvýšena na 21 %.

Nizozemsko se od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2002 účastnilo experimentu týkajícího se snížení sazeb z 19 % na 6 % u několika služeb s vysokým podílem lidské práce, mezi které patřily opravy jízdních kol, opravy obuvi a koženého oblečení, opravy a předělání oblečení a domácího prádla, kadeřnické služby a malování a omítání domů starších 15 let. Jeho cílem byla podpora zaměstnanosti v těchto odvětvích. Finální závěr šetření ukázal, že výše DPH nemá prokazatelný dopad na množství zaměstnaných osob.²⁷

Na stránkách nizozemské daňové správy je podrobně rozepsané, které úkony u jednotlivých služeb je možné zdanit sníženou sazbou a které je nutné podrobit základní sazbě DPH. Co se oprav jízdních kol týče, jsou účtované mzdy zatíženy 6% sazbou, zatímco dodané díly 21 %. Opravy obuvi a kožených výrobků jsou zdaněny sníženou sazbou DPH a patří zde rovněž opravy bot bruslí, a to jak kolečkových, tak ledních. Základní sazbu je však nutné použít například při broušení ledních bruslí, při opravách spotřebního materiálu většího rozsahu (např. kožený nábytek), při stánkovém prodeji příslušenství (podrážky, podpatky, krémy na boty, apod.). Snížená sazba je v případě kadeřnických služeb v Nizozemsku uplatňována na běžné úkony (stříhání, barvení, apod.), ale i na prodej levných ozdob do vlasů, použitý šampón či barvu na vlasy atd. Zatímco základní sazbou je nutné zdanit prodloužení vlasů, oprava paruk i samotné použité vlasy na prodloužení či paruky. Co se stravování týče, zajímavostí je, že kurz vaření, na kterém je možné svůj výtvar sníst, či

²⁶ (Zastupitelský úřad ČR v Haagu, 2012)

²⁷ (Wolbers, Ziegelaar, 2002)

si ho odnést, je zdaňován základní sazbou DPH a to z toho důvodu, že učení se vařit je v tomto případě podstatnější než snědení jídla.²⁸

3.19 Rakousko²⁹

Rakouská republika vstoupila do současné EU v roce 1995, spolu s Finskou republikou a Švédskem. Právě Rakousko v přepočtu na HDP na euru nejvíce vydělává. V roce 2010 díky zavedení společné měny vzrostlo HDP eurozóny o 332 mld. € (3,6 %), z čehož 22 mld. € připadlo na Rakousko, což činí přibližně 7,8 % rakouského HDP.

Jedná se o nejrozvinutější tržní světovou ekonomiku. Z pohledu HDP dosahuje 125% průměru EU, díky čemuž se jedná o jednu z deseti nevyspělejších zemí světa.

Rakousko do svých zákonů implementovalo možnost aplikace snížené sazby daně z přidané hodnoty u služeb s vysokým podílem lidské práce pouze u restaurací, které jsou zdaňovány 10% sníženou sazbou, s výjimkou kávy a čaje. Ostatní služby z této skupiny podléhají sazbě základní, která měla po celé sledované období výši 20 %.

3.20 Polsko³⁰

Polská republika rozšířila spolu s dalšími devíti státy v roce 2004 hranice nynější Evropské unie a ne jedinou zemí EU, která globální krizí od roku 2008 prochází za stálého růstu hospodářství, nicméně v současnosti má dynamiku růstu klesající tendenci.

Polsko je jednou ze tří zemí, které z vybraných služeb plně implementovaly Směrnici Rady 2009/47/ES do svých zákonů. Po celé sledované období je snížená sazba uplatňována na restaurační služby, opravy obuvi a jízdních kol, kadeřnictví i na tzv. take away. Tato snížená sazba dosahovala do roku 2010 sedmi procent. Od roku 2011 má 8 % a kromě ní existuje od tohoto roku také druhá snížená sazba, a to ve výši 5 %. Základní sazba byla v roce 2011 rovněž zvýšena o jeden procentní bod, na 23 %. Do konce roku 2010 existovala 3% super snížená sazba daně z přidané hodnoty.

Aby byla implementace Přílohy III směrnice o DPH úplná, muselo by do snížené sazby Polsko přesunout domácí pečovatelské služby, čištění oken a úklid v domácnostech a zpřístupnění příjmu televizních pořadů.

²⁸ (Daňová správa Belastigdienst, 2013)

²⁹ (Zastupitelský úřad ČR ve Vídni, 2012)

³⁰ (BusinessInfo cz., 2012)

3.21 Portugalsko

Portugalská republika území současné EU rozšířila v roce 1986 spolu se Španělským královstvím.

Podle propočtů Evropské komise mělo portugalské HDP na obyvatele v roce 2012 dosáhnout stejné výše jako v roce 1996. Portugalsko je po Estonsku druhou nejslabší ekonomikou eurozóny a v rámci celé EU zabírá osmé místo.³¹

V roce 2007 měla základní sazba 21 % a dvě snížené sazby dosahovaly 5 % a 12 %. V roce 2008 došlo ke snížení základní sazby na 20 %, o dva roky později se však její výše vrátila zpět na 21 %. V tomtéž roce se obě snížené sazby zvýšily o 1 %. Od roku 2011 je uplatňována 23% základní sazba daně z přidané hodnoty.

Do konce roku 2011 aplikovalo Portugalsko sníženou sazbu DPH kromě tzv. take away také na restaurační služby. Veškeré místně poskytované služby s vysokým podílem lidské práce jsou v současnosti podrobeny základní sazbě.

AHRESP (Portugalská asociace hotelů, restaurací a podobných zařízení) tvrdí, že přesun restauračních služeb do základní sazby DPH by mohl vést k uzavření 54 tisíců provozoven a zániku 120 tisíc pracovních míst, díky čemuž stát přijde o část svých příjmů.³²

3.22 Rumunsko

Rumunsko je spolu s Bulharskou republikou prozatím posledním státem, který rozšířil hranice Evropské unie, a to v roce 2007.

Po Lotyšsku má druhé nejvyšší daňové zatížení v EU. Na druhou stranu je deváté v pořadí v rámci EU v závislosti na nepřímých daních, které do rumunského státního rozpočtu přinášejí přes 40 % veškerých příjmů. Podíl DPH na celkových příjmech činí necelých 25 %, což Rumunsku zajistilo pátou příčku v pomyslném žebříčku v EU.³³

Rumunsko je dalším státem, který nevyužil možnosti aplikovat na služby s vysokým podílem lidské práce sníženou sazbou daně, proto byly všechny tyto služby v letech 2007 až 2009 zdaněny 19% základní sazbou daně. V roce 2010 se tato sazba zvýšila na 24 %.

³¹ (Zastupitelský úřad ČR v Lisabonu, 2012)

³² (Económico, 2011)

³³ (Fantini, 2012)

3.23 Slovensko³⁴

Slovenská republika vstoupila do EU v roce 2004, stejně jako její tři (Česká republika, Polská republika a Maďarsko) z pěti sousedů.

Do konce roku 2010 měla základní sazba 19 %, nyní dosahuje stejně jako v České republice 20 %. V roce 2014 má být snížena zpět na 19 %, pokud schodek veřejných financí klesne pod 3 % HDP. Snížená sazba má poloviční výši. V roce 2010 se kromě 10% snížené sazby používala druhá snížená sazba, a to ve výši 6 %.

Slovensko neimplementovalo Směrnici Rady 2009/47/ES do svých daňových zákonů a uplatňuje tak na veškeré služby s vysokým podílem lidské práce základní sazbu daně z přidané hodnoty.

Na konci listopadu 2011 se na zpravodajském portále slovenského deníku Hospodárske noviny objevil článek „Znížené sazdzby DPH veľký efekt neprinášajú“, ve kterém se tvrdí, že snížené sazby jsou pro stát příliš drahé a neefektivní a občanům nepřinášejí žádný zisk. Slovensko je jednou z mála zemí, které k použití snížených sazeb přistupuje opravdu zřídka. Z Přílohy III směrnice o DPH jsou jedinými výrobky podléhajícími snížené sazbě knihy a farmaceutické výrobky.³⁵

3.24 Slovinsko

Republika Slovinsko rozšířila hranice Evropské unie a stala se její součástí spolu s dalšími devíti státy v roce 2004.

Slovinsko je stát, který již v roce 2007 aplikoval právo zdanění jídel v restauracích sníženou sazbou daně z přidané hodnoty, která činí 8,5 %. Do roku 2009 byly však ostatní služby s vysokým podílem lidské práce stále zdaňovány základní 20% sazbou DPH. Od roku 2010 spadají pod sníženou sazbu kromě restaurací také kadeřnictví a opravy obuvi a jízdních kol. Kromě zpřístupnění příjmu televizních pořadů a dodání zboží či poskytnutí služeb dobročinnými organizacemi jsou veškeré služby a zboží vyjmenované v Příloze III směrnice o DPH zdaněny sníženou sazbou.

³⁴ (Zastupitelský úřad ČR v Bratislavě, 2012)

³⁵ (Berger, Vargan, 2011)

3.25 Finsko

Finská republika je jedním ze tří států, které v roce 1995 vstoupily do dnešní Evropské unie. V současnosti má jedno z nejvyšších daňových zatížení v EU (vyšší má jen Dánsko, Švédsko, Belgie a Itálie). Daňová kvóta se pohybuje okolo 43 % HDP. Větší důraz je zde však kladen na přímé zdanění.

Finsko mělo v letech 2007 až 2009 základní sazbu (22 %), pod kterou spadaly všechny místně poskytované služby s vysokým podílem lidské práce a dvě snížené sazby, 8% a 17%, kterou se zdaňovalo tzv. take away. V roce 2010 došlo k významné změně, sníženou, teď již 9% sazbou DPH se zdaňují opravy obuvi a jízdních kol a kadeřnictví a 13% snížená sazba se aplikuje na restaurační služby a tzv. take away. Od 1. 1. 2013 dosáhla základní sazba 24% výše a snížené sazby 14 % a 10 %. Základní sazbou se nezdaňuje žádná z vybraných místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce.

3.26 Švédsko³⁶

Švédsko rozšířilo území současné Evropské unie v roce 1995.

Jedná se o zemi s dlouhou a hluboce zakořeněnou tradicí sociálního státu, díky čemuž má jednu z nejvyšších měr zdanění na světě (po Dánsku je na druhém místě). Švédský daňový systém je díky své relativně složité struktuře a výši daňové kvóty, jejíž výše dosahuje téměř 47 % HDP, předmětem kritiky OECD. Tradicí severských států je kladení důrazu spíše na přímé zdanění. Rozdíl mezi příjmy státního rozpočtu z přímých a nepřímých daní se ještě do roku 2007 pohyboval okolo 5 %, v současnosti je téměř smazán.³⁷

V posledních dekádách dosáhl sektor služeb bouřlivý rozvoj měřitelný rostoucí zaměstnaností v tomto odvětví a podílem na tvorbě HDP. Mezi lety 1960 a 2005 vzrostla zaměstnanost v terciárním sektoru z 2 mil. na 3,3 mil. zaměstnanců.

Jedním ze švédských opatření pro trvale vyšší růst a zaměstnanost, jejichž účelem je zlepšení podmínek pro zaměstnanost, růst a hospodářskou soutěž s cílem udržení silné pozice země, je používání snížené sazby DPH pro restaurační a stravovací služby při vytváření pracovních míst pro mladé lidi a podporu podnikání. Vláda od snížení sazby očekávala

³⁶ (Zastupitelský úřad ČR ve Stockholmu, 2012)

³⁷ (Fantini, 2012)

vytvoření 8 000 nových pracovních míst na plný úvazek po srovnání s dopadem ze snížení sazby u restauračních služeb v roce 2009 ve Francii a v roce 2010 v Belgii.³⁸

V delším časovém horizontu je očekáván nárůst zaměstnanosti v odvětví o 10 000 zaplněných pracovních míst. Neúspěch reformy z pohledu snížení cen či růstu zaměstnanosti si vedené švédské asociace hotelů a restaurací nepřipouští.³⁹

Švédsko implementovalo možnost zdanění vybraných služeb s vysokým podílem práce do svých zákonů až od roku 2011, kdy povolilo aplikovat jednu ze snížených sazeb DPH (12 %) na restaurační služby. Kromě této snížené sazby, má Švédsko další sníženou sazbu, jejíž výše je 6 % a základní 25% sazbu daně z přidané hodnoty.

3.27 Spojené království⁴⁰

Spojené království Velké Británie a Severního Irska bylo spolu s dalšími dvěma zeměmi u prvního rozšíření dnešní EU.

V hodnocení podle nominální hodnoty HDP je sedmou největší ekonomikou světa a z pohledu přepočtu na paritu kupní síly zaujímá v celosvětovém žebříčku osmou příčku. V EU je na třetí pozici dle ukazatele nominální hodnoty HDP a na druhou největší ekonomikou v přepočtu na paritu kupní síly.

Velká Británie byla, díky tradičnímu propojení britské a americké ekonomiky v oblasti finančních služeb a rovněž v důsledku uměle rostoucích cen nemovitostí na rozsáhlém realitním trhu s globální klientelou, mezi prvními zeměmi (po USA) zasaženými finanční krizí. Díky agresivním preventivním krokům britské vlády se poměrně rychle podařilo zastavit hrozící vlnu nedůvěry v bankovní systém země, která mohla mít pro celou ekonomiku tragické následky.

Ve srovnání s průměrem EU se jedná o zemi s relativně nízkou mírou zdanění. Existují zde 3 sazby DPH (20 %, 5 % a 0 %). Pětiprocentní sazbou jsou ze služeb uvedených v Příloze III směrnice o DPH, vyjmenovaných ve druhé kapitole této práce, zdaňovány pouze stavební bytové rekonstrukce.

Ve Velké Británii se v průběhu sledovaného období měnila pouze výše základní sazby, která se aplikovala na všechny služby s vysokým podílem lidské práce. Tzv. take away

³⁸ (Visita, 2010)

³⁹ (Visita, 2011)

⁴⁰ (Zastupitelský úřad ČR v Londýně, 2012)

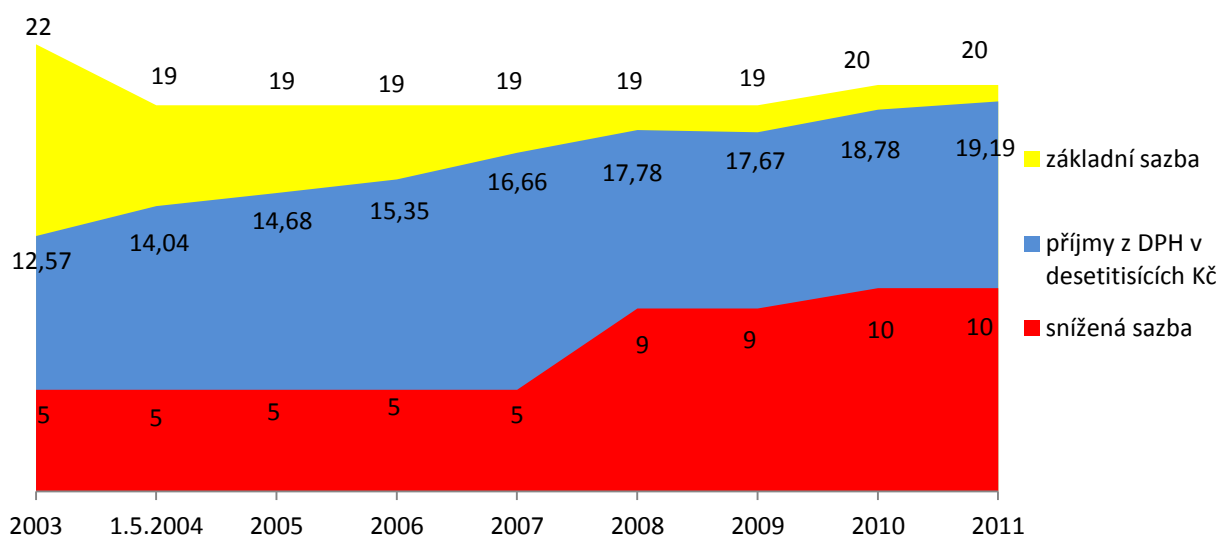
se zdaňuje v případě zakoupení v cateringových zařízeních základní sazbou, která má v současnosti výši 20 % a v případě zakoupení v jiných prostorách si Velká Británie vyjednala výjimku a potraviny zdaňuje nulovou sazbou.

4 Makroekonomické dopady sazeb DPH u vybraných služeb

4.1 Závislost výše sazeb na příjmech z DPH

Zákonodárci tvrdí, že je nutné snižovat zadlužování státu. Po omezení výdajové stránky rozpočtu je další možností snížení schodku státního rozpočtu zvyšování daní. Nejvhodnější je zvyšování daní nepřímých, protože lidé nejsou odrazováni od práce. Na druhou stranu v případě zvyšování nepřímých daní hrozí zpomalování ekonomického růstu či prohlubování recese způsobené změnami v chování spotřebitelů.

Obr. 4.1 Vývoj příjmů z DPH a výše sazeb



Zdroj: data z ČSÚ + vlastní zpracování

Z Obrázku 4.1 vyplývá, že ačkoli došlo v roce 2004 se vstupem České republiky do EU ke snížení základní sazby DPH, k poklesu příjmů státu z DPH nedošlo a jejich růst pokračoval téměř stejnou rychlostí. Růst byl strmější v době, kdy došlo k navýšení některé ze sazeb DPH. Je velmi pravděpodobné, že by případný přesun vybraných služeb ze základní do snížené sazby nevyvolal snížení příjmů státního rozpočtu. V nejhorším případě by se růst příjmů na určitou dobu zastavil, pravděpodobnější je však předpoklad, že by růst mírně pokračoval.

Daňové příjmy z DPH postupují téměř neustále k vyšším částkám. Není však jisté, jestli je to způsobeno spíše zvyšováním sazeb nebo růstem HDP.

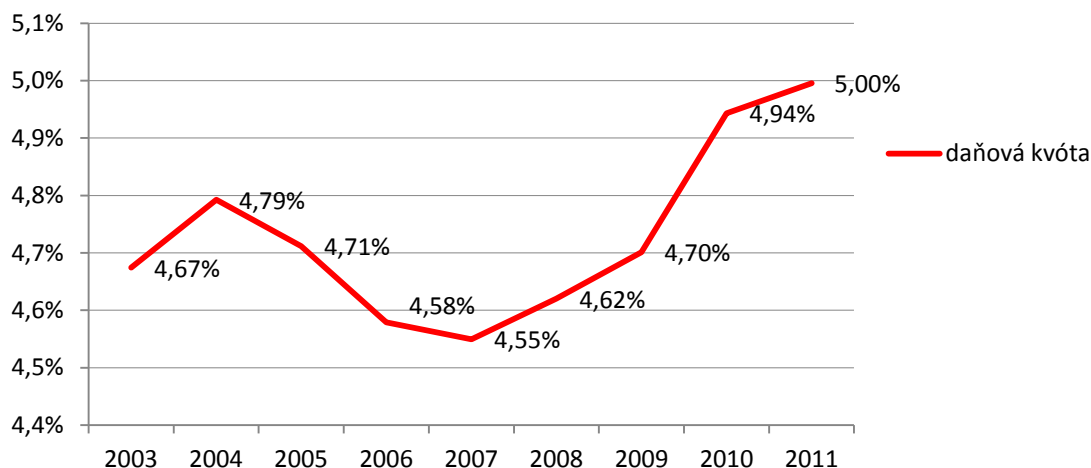
Pro analýzu byla použita daňová kvóta vypočtená podle vzorce (2):

$$\frac{\text{Příjmy z DPH}}{\text{HDP}} \quad (2)$$

Na základě proložení závislosti mezi daňovou kvótou a sníženou sazbou DPH, základní sazbou DPH a výší HDP spojnicí trendu lineárního typu a zjištění hodnot spolehlivosti, není možné, na základě jejich velmi nízkých hodnot, tvrdit, že lineární závislost existuje. Nejvyšší lineární závislost byla zjištěna u závislosti daňové kvóty na výši snížené sazby DPH, jejíž hodnota je 38,63 %. Výše lineární závislosti daňové kvóty na zbývajících dvou kategoriích se pohybovala okolo 5 %.

Obr. 4.2 ilustruje vývoj daňové kvóty z pohledu DPH v letech 2003 až 2011.

Obr. 4.2 Vývoj daňové kvóty z pohledu DPH



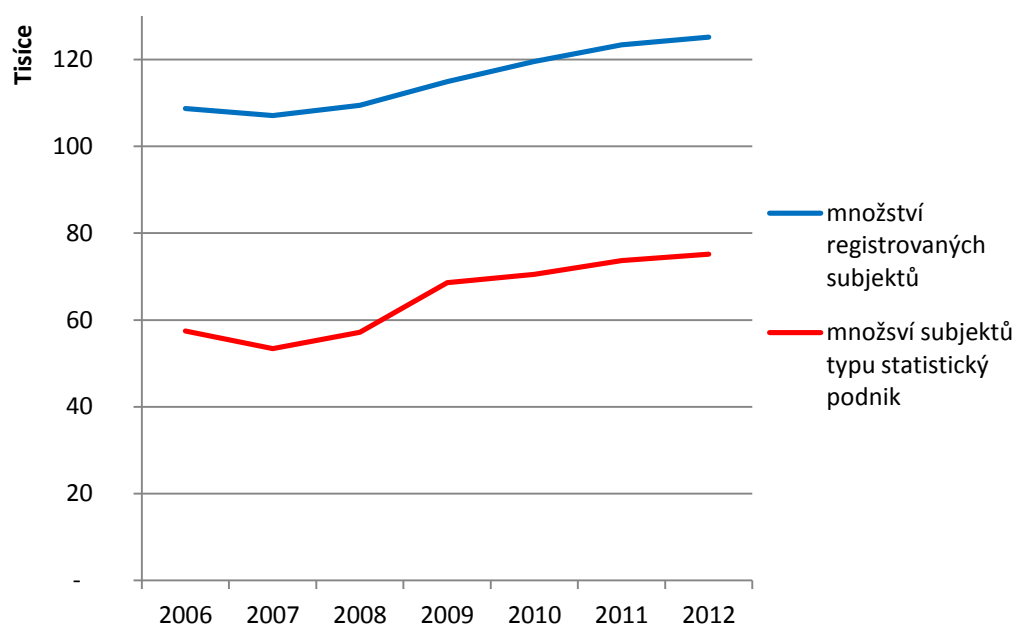
Zdroj: data z ČSÚ + vlastní zpracování

Po nahlédnutí na vývoj daňové kvóty z jiného pohledu bylo možné jistou závislost najít ve všech kategoriích. HDP do roku 2009, kdy došlo k jeho poklesu, rostl přibližně stejnou rychlostí. Od roku 2010 jeho výše opět roste, avšak mírnějším tempem. Rok 2009 se na vývoji daňové kvóty pravděpodobně projevil jejím prudším tempem růstu. Vývoj základní sazby má na výši daňové kvóty na pohled mírný vliv, protože i přes její stejnou výši po několikaleté období se daňová kvóta velmi měnila a v době, kdy se výše základní sazby snížila, hodnota daňové kvóty vzrostla stejně jako v případě jejího růstu. Po většinu doby, kdy byla snížená sazba neměnná, daňová kvóta klesala a v průběhu období, kdy docházelo k jejímu postupnému navyšování, rostla také hodnota daňové kvóty.

4.2 Vývoj počtu provozovatelů restauračních služeb

Na základě údajů z Českého statistického úřadu byl po matematických úpravách sestaven graf znázorňující počet registrovaných subjektů v sektoru stravování a z nich znázorněno množství typu statistický podnik⁴¹.

Obr. 4.3 Množství subjektů v sektoru stravování



Zdroj: data z ČSÚ + vlastní zpracování

Z Obrázku 4.3 vyplývá, že nepříznivá ekonomická situace v Evropě nemá na celkové počty provozovatelů restauračních služeb vliv, i přesto, že v posledních letech klesá počet nově vznikajících a roste počet zaniklých poskytovatelů těchto služeb. Není zde však zahrnuta možnost uzavření jedné či několika provozoven jednoho provozovatele.

4.3 Odraz změn sazeb DPH na průměrné daňové povinnosti provozovatelů restauračních služeb

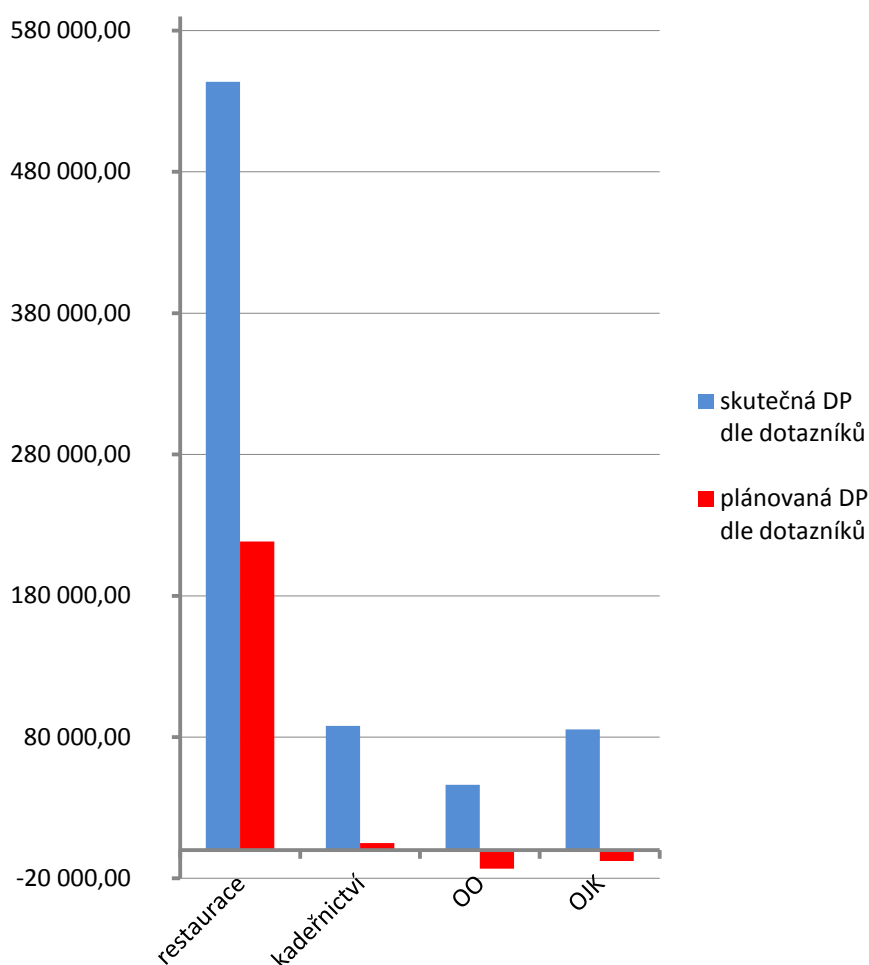
Na základě informací od Českého statistického úřadu o počtu provozovatelů vybraných služeb s vysokým podílem lidské práce v Moravskoslezském kraji, byl stanoven vzorek respondentů. Celkem bylo v roce 2011 sesbíráno **161 dotazníků** určených poskytovatelům **restauračních služeb** (což činí 1,86 % počtu provozovatelů), **84 dotazníků** vytvořených pro **kadeřnictví a holičství** (1,86 % počtu provozovatelů), **36 dotazníků** bylo

⁴¹ Subjekt, u něhož byla zjištěna aktivita

vyplněno poskytovateli **opraven obuvi** (29,51 % počtu provozovatelů) a stejný počet byl sesbírán také u **opraven jízdních kol** (20,35 % počtu provozovatelů).

Tyto údaje byly získány na základě výzkumu SP2011/126 s názvem „Kvantifikace dopadů využívání snížené sazby daně z přidané hodnoty u místně poskytovaných služeb na jejich poskytovatele“, jehož výsledky jsou popsány v kapitole 2.2.3 Výzkum v rámci SGS na EKF VŠB-TU Ostrava.

Obr. 4.4 Průměrná daňová povinnost v Moravskoslezském kraji za rok 2010 dle dotazníků



Zdroj: data získaná z dotazníkového šetření za podpory grantu SP2011/126 + vlastní zpracování

Na základě získaných informací byla vypočtena skutečná přiznaná daňová povinnost poskytovatelů vybraných služeb za rok 2010 a předpokládaná daňová povinnost pro situaci, kdy by zdanění těchto vybraných služeb bylo přesunuto do snížené sazby DPH. Z Obrázku 4.4 je zřejmé, že by se tato legislativní změna na daňové povinnosti poskytovatelů vybraných služeb výrazně projevila. Poskytovatelům restauračních služeb, kteří nakupují potraviny

ve snížené sazbě DPH a produkty z nich vytvořené v sazbě základní, by se na základě jejich výpočtů snížila daňová povinnost o 60 %. Značněji by se tato úprava projevila u provozovatelů kadeřnictví a holičství, kterým by se daňová povinnost snížila o celých 94 %. Opravny obuvi by na DPH odvedly o 128 % méně, díky čemuž nebudou mít vlastní daňovou povinnost, ale nadměrný odpočet. Obdobně by na tom byly opravny jízdních kol, kterým by se daňová povinnost snížila o 109 %. Takto markantních změn by bylo dosaženo díky tomu, že tři poslední kategorie mají daň na vstupu zejména v základní sazbě a na výstupu by byla použita snížená sazba DPH.

V dotaznících bylo zjišťováno, zda budou poskytovatelé vybraných služeb v případě výše zmíněné legislativní změny ochotni snížit cenu jejich služeb a případně o kolik procent.

Tab. 4.1 Ochota snižovat ceny poskytovaných služeb

	0 %	1 – 4 %	5 – 10 %	11 – 20 %	více
Restaurace	58 %	17 %	23 %	2 %	0 %
Kadeřnictví	62 %	7 %	29 %	2 %	0 %
Opravy obuvi	67 %	6 %	22 %	3 %	3 %
Opravy jízdních kol	58 %	6 %	22 %	11 %	3 %

Zdroj: data získaná z dotazníkového šetření za podpory grantu SP2011/126 + vlastní zpracování

Z Tabulky 4.1 vyplývá, že ve všech zmíněných kategoriích by více jak polovina poskytovatelů vzniklé volné finanční prostředky nepromítla do snižování cen a téměř tři čtvrtiny dotázaných by cenu buď nesnížilo vůbec, anebo jen nepatrně. V průměru 24 % všech dotázaných by cenu snížilo o 5 – 10 %. Ochota snižovat ceny poskytovaných služeb je nízká z důvodu ekonomické krize a nízké poptávky, kdy mnoho subjektů (zejména ze sektoru restauračního průmyslu) již většinu v minulosti naspořených zisků vyčerpalo na úhrady současných ztrát a případné nově vzniklé volné peněžní prostředky by využilo na kompenzaci ztrát či na investice do svých zaměstnanců.

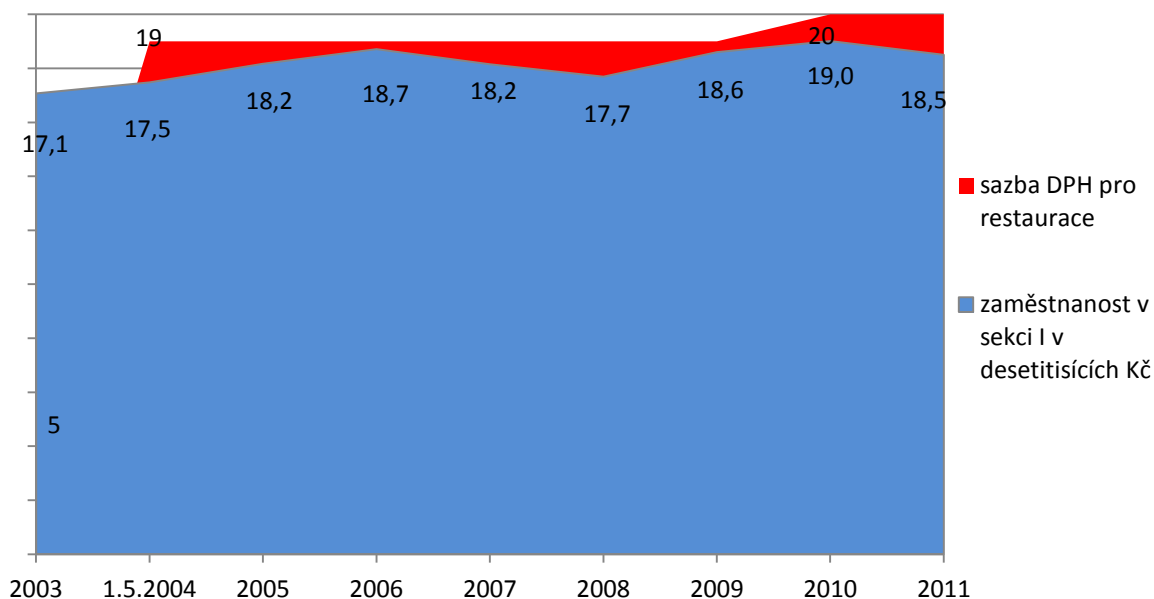
Subjekty v důsledku snižování cen počítají s nárůstem poptávky po jejich službách přibližně o stejné či vyšší procentní množství, díky čemuž by dosáhli vyšších zisků zdanitelných jak daní z přidané hodnoty, tak daní z příjmů.

4.4 Zaměstnanost v restauračním odvětví

Na základě podnětů získaných z dotazování a z prostudování studií zabývajících se danou problematikou bylo zkoumáno, zda existuje závislost mezi sazbou DPH uplatňovanou u restauračních služeb a množstvím zaměstnaných v daném odvětví. Vzhledem k nákladnosti získání potřebných údajů pouze pro sektor restauračních služeb, bylo využito

množství zaměstnanců pro celou Sekci I dle klasifikace NACE, do které patří ubytování, stravování a pohostinství.

Obr. 4.5 Vývoj zaměstnanosti a sazeb DPH uplatňovaných u restaurací



Zdroj: data z ČSÚ + vlastní zpracování

Z Obrázku 4.5 vyplývá, že ačkoli došlo po vstupu České republiky do EU k rapidnímu nárůstu sazby uplatňované v restauračním odvětví, zaměstnanost mírně rostla. O rok a půl později však zaměstnanost v odvětví začala klesat, což mohlo být vyvoláno právě touto změnou. Při dalším nárůstu DPH (tentokrát pouze o 1 procentní bod) začala s ročním zpožděním klesat zaměstnanost v odvětví. Předpokládá se, že stejná situace bude pokračovat i v současnosti, kdy DPH vzrostlo opět o jeden procentní bod. Vzhledem ke zpoždění změny zaměstnanosti a k dopadům ekonomické recese, je možné, že by zaměstnanost začala růst až po určitém časovém období.

4.5 Vývoj daňové povinnosti poskytovatelů služeb s vysokým podílem lidské práce

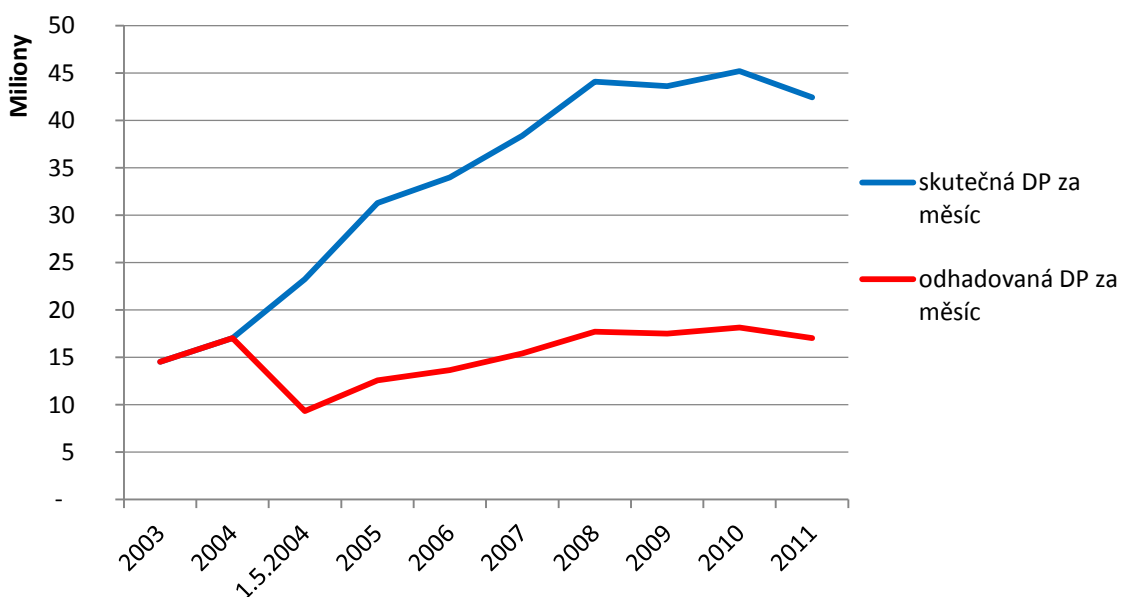
4.5.1 Vývoj daňové povinnosti provozovatelů restaurací

Na základě údajů poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“) byla přepočtena odhadovaná daňová povinnost poskytovatelů jednotlivých služeb pro situaci, kdy by zdanění těchto vybraných služeb bylo přesunuto do snížené sazby DPH.

Hodnoty získané z dotazníkového šetření byly poměřeny k hodnotám obdrženým od pracovníků GFŘ, čímž byl získán poměr pro následný přepočet předpokládané daňové

povinnosti při implementaci směrnice o DPH do českých daňových zákonů, díky které by byla na restaurační služby použita základní sazba DPH. Pro výpočty byla použita data s kódem 561000 (stravování v restauracích, u stánků a v mobilních zařízeních) číselníku CZ-NACE pro Moravskoslezský kraj.

Obr. 4.6 Vývoj daňové povinnosti provozovatelů restauračních služeb v MS kraji za měsíc



Zdroj: data získaná z dotazníkového šetření za podpory grantu SP2011/126 + data obdržena od GŘ + vlastní zpracování

Na Obrázku 4.6 je vidět, že před vstupem ČR do EU byla hodnota skutečné daňové povinnosti rovna odhadované, protože se na restaurační služby aplikovala snížená sazba. V roce 2004, bylo zvláště zobrazeno období, kdy se skutečná daňová povinnost rovnala odhadované a období, kdy byly tyto hodnoty rozdílné, což bylo, jak je již popsáno dříve, způsobeno vstupem ČR do EU, kdy byly restaurační služby přesunuty z kategorie zboží a služeb zdaňovaných sníženou sazbou DPH do kategorie zboží a služeb podléhajících sazbě základní.

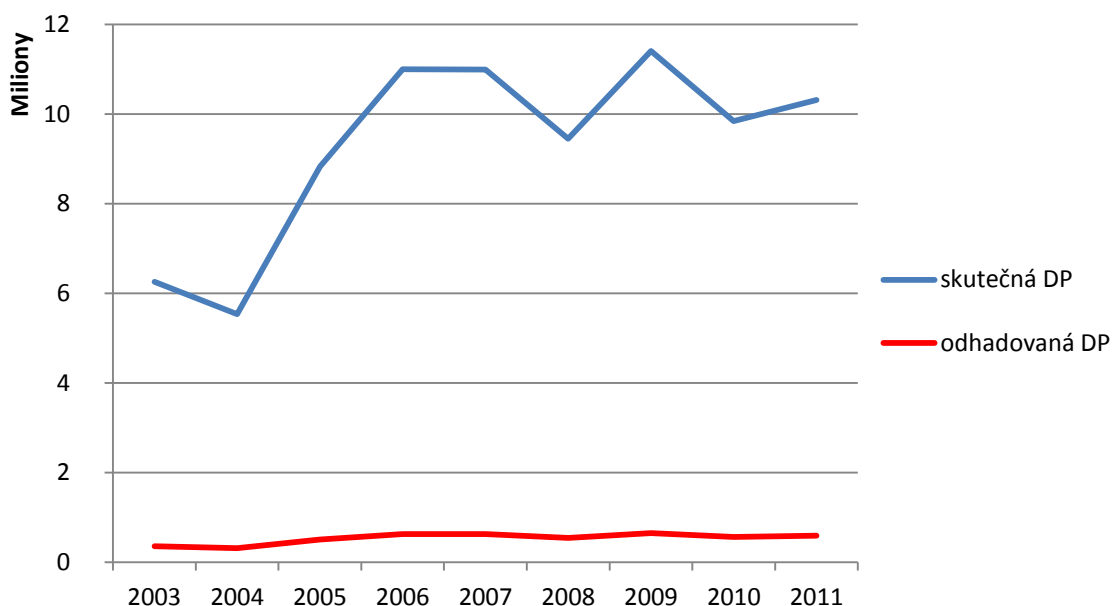
Aby bylo dosaženo dostatečné vypovídací schopnosti zobrazených dat, bylo nutné je kvůli přechodovému roku 2004 přepočítat na měsíční průměry.

4.5.2 Vývoj daňové povinnosti provozovatelů ostatních služeb

Další sledované služby v Moravskoslezském kraji byly služby ze sekce S dle klasifikace CZ-NACE, a to kadeřnictví, opravy obuvi a opravy jízdních kol.

V případě kadeřnictví se vycházelo z dat poskytnutých GFŘ s kódem 960200 (kadeřnické, kosmetické a podobné činnosti). U opraven jízdních kol byla použita data s kódem 952900 (opravy ostatních výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost). Poslední sledovanou kategorií byly služby poskytované opravami obuv, u kterých tvořily (kromě informací získaných z dotazníkového šetření) základ pro výpočet údaje s kódem 952300 (opravy obuvi a kožených výrobků).

Obr. 4.7 Vývoj daňové povinnosti provozovatelů kadeřnictví v MS kraji



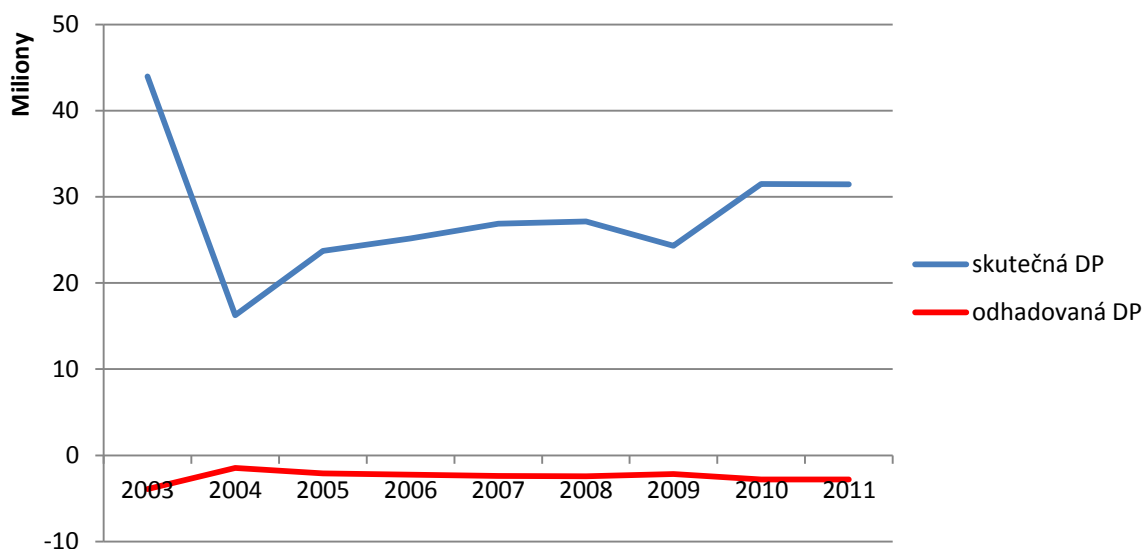
Zdroj: data získaná z dotazníkového šetření za podpory grantu SP2011/126 + data obdržená od GFŘ + vlastní zpracování

Z Obrázku 4.7 je zřejmé, že by se díky legislativní změně poskytovatelům kadeřnických služeb, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty, výrazně snížila daňová povinnost.

Je zjevné, že kadeřnictví i přes jisté výkyvy v letech 2008 a 2010 odvádí do státního rozpočtu přibližně dvojnásobné množství finančních prostředků oproti počátku sledovaného období.

Téměř opačná situace je patrná při pohledu na Obr. 4.8, na kterém je znázorněn vývoj daňové povinnosti provozovatelů opraven jízdních kol v Moravskoslezském kraji.

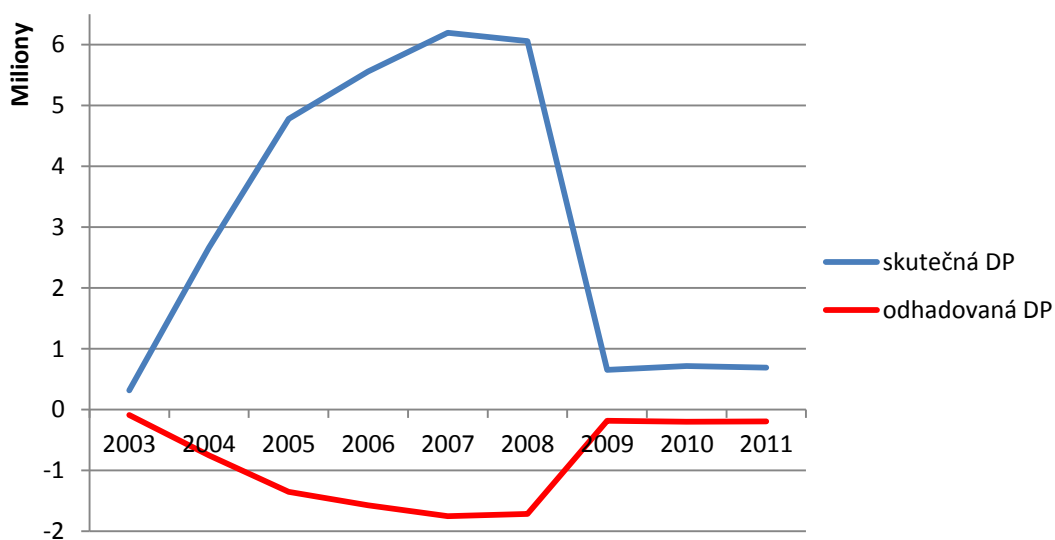
Obr. 4.8 Vývoj daňové povinnosti provozovatelů opraven jízdních kol v MS kraji



Zdroj: data získaná z dotazníkového šetření za podpory grantu SP2011/126 + data obdržená od GFŘ + vlastní zpracování

Z Obrázku 4.8 je zřejmé, že by s případným přijetím legislativní úpravy provozovatelé opraven jízdních kol, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty, místo odvádění své daňové povinnosti na příslušný účet správce daně od finančního úřadu obdrželi nadměrný odpočet, jehož kalkulovaná výše by po celé sledované období byla téměř konstantní.

Obr. 4.9 Vývoj daňové povinnosti provozovatelů opraven obuvi v MS kraji



Zdroj: data získaná z dotazníkového šetření za podpory grantu SP2011/126 + data obdržená od GFŘ + vlastní zpracování

Na Obrázku 4.9 je zobrazen vývoj skutečné a odhadované povinnosti provozovatelů opraven obuvi. Při pohledu na vývoj skutečné daňové povinnosti poskytovatelů těchto služeb je zřejmá vyšší daňová povinnost v období ekonomického růstu, což bylo způsobeno prudkým růstem prodeje služeb opravování obuvi. Opačný vývoj byl pozorován v období propuknutí ekonomické krize, kdy v průběhu jednoho roku došlo k propadu odvedené daňové povinnosti o stejnou část, o jakou v předcházejících čtyřech letech postupně rostla.

Odhadovaná daňová povinnost byla počítaná na základě poměření dat získaných z dotazníkového šetření a údajů obdržených od pracovníků GFŘ.

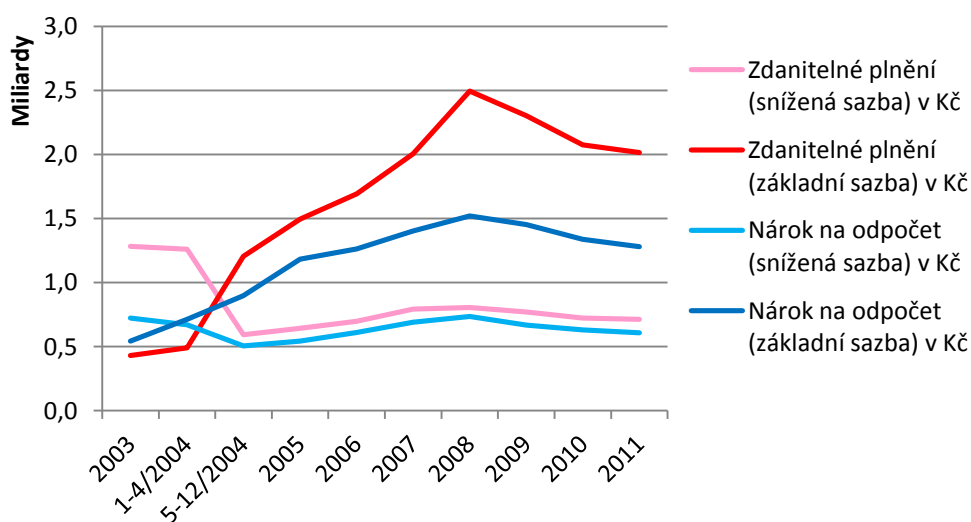
4.6 Vývoj daně na vstupu a výstupu v jednotlivých odvětvích

4.6.1 Sektor stravování

Se vstupem České republiky do Evropské unie došlo k přesunu restauračních služeb ze snížené do základní sazby DPH, protože v roce 2004 dle Směrnic tehdejšího Evropského společenství ještě nebylo možné aplikovat na tyto služby sníženou sazbu, jako je tomu od 1. 6. 2009. Aby nedošlo ke zkreslení údajů, kdy by byly hodnoty z roku 2004 rozděleny na období prvních 4 měsíců před vstupem ČR do EU a na následujících 8 měsíců, zatímco ostatní roky by rozděleny nebyly, byly hodnoty přepočteny na jeden kalendářní měsíc.

Vývoj zdanitelných plnění a nároků na odpočet dle sazeb ilustruje Obr. 4.10, na kterém jsou znázorněny údaje přepočtené na kalendářní měsíc pro každé zobrazené období.

Obr. 4.10 Vývoj DPH na vstupu a výstupu dle sazeb – restaurace



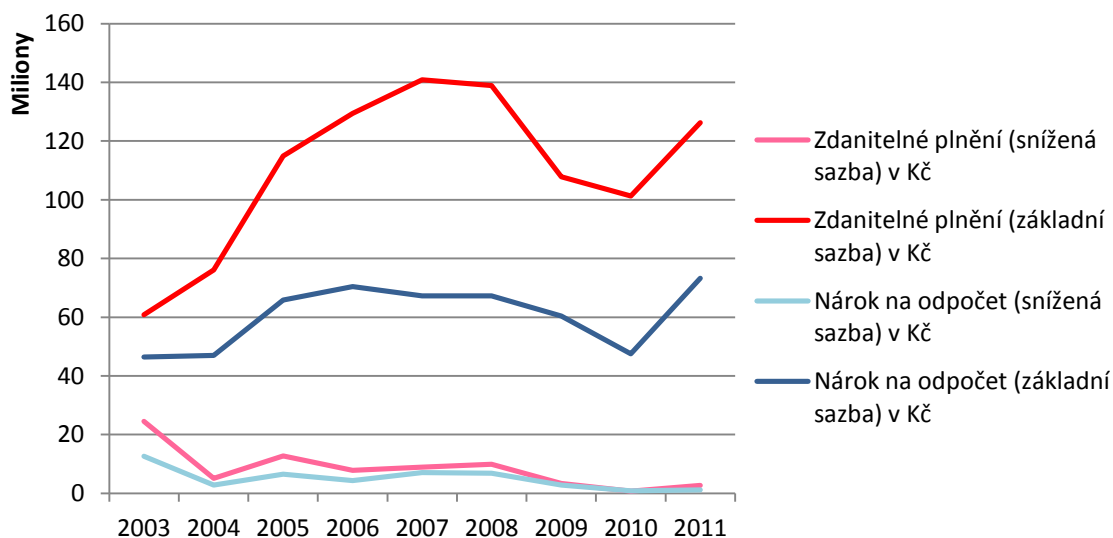
Zdroj: data obdržená od GFŘ + vlastní zpracování

V květnu roku 2004 došlo k výraznému snížení dani na výstupu ve snížené sazbě, stejně tak ke snížení dani na vstupu ve snížené sazbě a opačným směrem se vyvíjelo zdanitelné plnění a nárok na odpočet v sazbě základní. Z Obrázku 4.10 je při pohledu na výši zdanitelného plnění v základní sazbě zřejmé, že se restaurace v roce 2008 nacházely na svém vrcholu. Po propuknutí ekonomické krize zdanitelné příjmy poskytovatelů těchto služeb začaly klesat. Rychlost jejich poklesu se snížila v letech, kdy začala ustupovat, i přesto, že se základní sazba o jeden procentní bod v roce 2010 zvýšila.

4.6.2 Ostatní odvětví služeb s vysokým podílem lidské práce

U ostatních služeb nebude (s výjimkou kadeřnictví) možné vidět obdobnou situaci, jako v případě restaurací, kdy by v průběhu sledovaného období došlo k výraznému poklesu zdanitelného plnění a nároku na odpočet ve snížené sazbě DPH a opačného vývoje u zdanitelného plnění a nároku na odpočet v základní sazbě DPH a to z toho důvodu, že ostatní sledované odvětví byly podrobeny po celé zkoumané období základní sazbě DPH.

Obr. 4.11 Vývoj DPH na vstupu a výstupu dle sazeb - opravy obuvi



Zdroj: data obdržena od GFŘ + vlastní zpracování

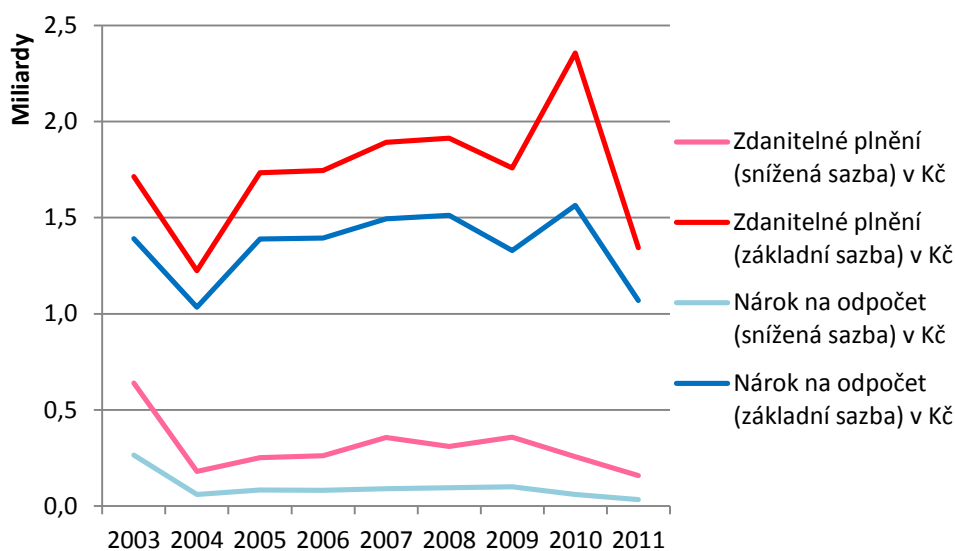
Na Obrázku 4.11 je znázorněn vývoj zdanitelného plnění a nároku na odpočet v základní a snížené sazbě DPH v průběhu devítiletého období provozovatelů opraven obuvi. Zdanitelné plnění i nárok na odpočet ve snížené sazbě se po celé sledované období pohybovaly na nízké úrovni.

Před propuknutím ekonomické krize měly hodnoty zdanitelného plnění i nároku na odpočet v základní sazbě rostoucí trend. Následně oba údaje klesaly, což bylo způsobeno

tím, že si lidé nenechávali obuv tolik opravovat. Za poslední sledovaný rok však prodej těchto služeb začal mít opět rostoucí tendenci.

Z Obrázku 4.9 na první pohled vyplývá, že po celé období od roku 2008 byl vzhledem k nízké odvedené daňové povinnosti prodej služeb opravářů obuvi v útlumu, v roce 2011 prodej jejich služeb naopak rostl. Nízká hodnota odvedené daňové povinnosti byla způsobena vysokým nárokem na odpočet.

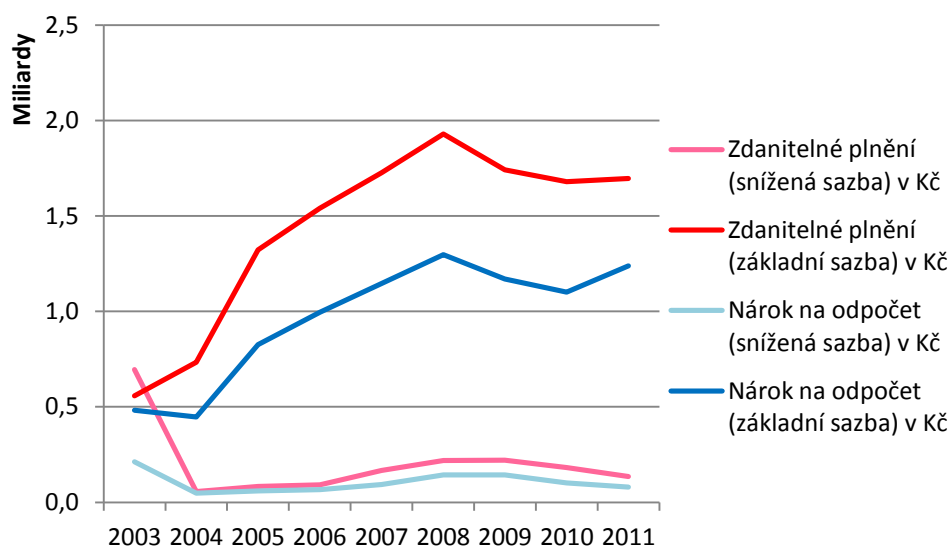
Obr. 4.12 Vývoj DPH na vstupu a výstupu dle sazeb - opravy jízdních kol



Zdroj: data obdržena od GFŘ + vlastní zpracování

Provozovatelé opraven jízdních kol měli téměř po celé sledované období přibližně stejnou výši daňové povinnosti. Z Obrázku 4.12 jsou růsty a poklesy poptávky po těchto službách znatelnější. V roce 2004 došlo k jistému útlumu. V následujícím roce se však zdanitelné plnění v základní sazbě dostalo na úroveň roku 2003. Rok 2010 byl pro opravy jízdních kol ve sledovaném období z pohledu výše zdanitelného plnění pravděpodobně nejúspěšnějším rokem, i když v případě celkové odvedené daňové povinnosti, zobrazené na Obrázku 4.8, nebylo ve zkoumaném časovém úseku dosaženo nejvyšších hodnot.

Obr. 4.13 Vývoj DPH na vstupu a výstupu dle sazeb - kadeřnictví



Zdroj: data obdržena od GŘŘ + vlastní zpracování

Na Obrázku 4.13 je zobrazen vývoj zdanitelného plnění a nároku na odpočet v základní a snížené sazbě DPH u kadeřnictví. Služby poskytované v kadeřnictví byly stejně jako v případě restaurací přesunuty při vstupu ČR do EU do kategorie zboží a služeb zdaňované základní sazbou DPH. Díky tomuto přemístění je možné na Obrázku 4.13 sledovat v roce 2004 výrazný pokles zdanitelného plnění ve snížené sazbě DPH. Po nástupu ekonomické krize v roce 2009 došlo u kadeřnických služeb k přerušení rostoucího trendu u zdanitelného plnění (resp. nároku na odpočet) v základní sazbě DPH, po dvou letech však toto odvětví vykázalo opět alespoň mírný růst.

5 Závěr

Vzhledem k nutnosti podpořit ekonomický růst v současné době není zvyšování daní vhodným prostředkem k navyšování příjmové stránky státního rozpočtu. Jak bylo z výpočtů a pomocí grafického aparátu zjištěno, příjmy státu plynoucí z DPH mají rostoucí tendenci a příliš je neovlivní změna výše sazeb. Tato změna v sazbách je kompenzována změnami ve spotřebitelském chování firem a domácností. Jejich další zvyšování může ekonomiku ještě více zbrzdit, čímž by v konečném důsledku bylo dosaženo obdobných příjmů do státní pokladny, než kdyby se DPH u těchto vybraných služeb snížila a alespoň částečně by se zabránilo delší recesi v těchto odvětvích.

Na základě analýzy devítiletého období, kdy docházelo ke změnám v sazbě DPH aplikované na restaurační služby, nelze za současné ekonomické situace potvrdit závislost počtu zaměstnaných na používané sazbě. Ačkoli autorka předpokládala, že dospěje ke stejným závěrům jako v CES, bohužel z jejich propočtů nelze jednoznačně potvrdit, že by přesun místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce ze základní do snížené sazby DPH zvýšil počet zaměstnanců v odvětví. Z rozboru vyplynulo, že zaměstnanost v odvětví rostla i v případě výrazného zvýšení sazby aplikované na restaurační služby a její pokles nastal až po uplynutí dvouletého období růstu zaměstnanosti v odvětví, který však následoval pravděpodobně spíše díky možnému nasycení odvětví (v průběhu sledovaného období dosáhla zaměstnanost v sekci I dle klasifikace NACE dvakrát vrcholu o přibližně stejné výši). Proto není jisté, že by po snížení uplatňované sazby DPH došlo k růstu zaměstnanosti způsobenému právě touto změnou.

Dalším argumentem CES pro přesun těchto služeb do snížené sazby, bylo snížení ceny služeb o stejnou část jako by byla snížena daňová sazba, které by zvýšilo poptávku po těchto službách. Z dotazníků však vyplynulo, že by snížit průměrné ceny bylo ochotno 43 % dotázaných, ze kterých by pouze jedna třetina své ceny snížila o stejné množství, které by získala, kdyby i po případné legislativní změně zachovala stejnou výši svých cen. Zbýlé dvě třetiny provozovatelů ochotných snížit ceny, by své ceny snížilo o 1 - 5 % v případě snížení daňového zatížení o 10 %.

Je nutné zdůraznit, že CES byla provedena v období před ekonomickou krizí, proto její výsledky dopadly jinak než závěry autorky. CES poznamenala, že z vybraných služeb

s vysokým podílem lidské práce by přesunutí do snížené sazby DPH bylo efektivní pouze v případě restauračního sektoru, proto byla i tato práce zaměřena spíše na sektor restaurační.

Rovněž nedošlo k potvrzení výsledků studie prováděné Asociací hotelů a restaurací České republiky z roku 2009, ve které AHRČR ve spolupráci s Univerzitou Karlovou dospěli k závěrům, že by již několikrát zmiňovaná legislativní změna zachránila až 9 100 pracovních míst a negativní dopad na státní rozpočet by se pohyboval pouze okolo 0,6 mld. Kč.

Další rozebranou studií byla studie chorvatských autorek, které taktéž v roce 2009 publikovaly svou práci, v níž dospěly k závěru, že ze sledovaných služeb je možné uvažovat o přesunu do snížení sazby pouze v případě restaurací, kde by se cenový efekt mírně projevil, s čímž se výsledky dotazníkového šetření prováděné na katedře účetnictví ztotožňují, a tři čtvrtiny dotázaných by alespoň částečně zaměstnala jednoho nového pracovníka, což výsledky na základě dotazování v MS kraji vyvracejí.

Závěry se neztotožňují ani s výsledky z roku 2010 Klubu DPH pod vedením Jacquese Borela ve Velké Británii, které jsou v důsledcích ze snížení DPH v sektoru pohostinství výrazně optimističtější. Téměř polovina britských poskytovatelů pohostinských služeb by snížila své ceny.

Výsledky této práce však nejsou jediné, které jsou v přesunu vybraných služeb do snížené sazby poměrně pesimistické. V roce 2010 bylo ve Francii zjištěno, že by snížení DPH bylo na zákazníky restauračního sektoru přeneseno pouze ze 30 % a o rok později v Německu (v sektoru hotelnictví) bylo dosaženo výsledků, že by tato legislativní změna nebyla na spotřebitele přenesena, ale došlo by k investování do renovací a dalších investic do vybavení.

Přesun vybraných služeb s vysokým podílem lidské práce sice za současné ekonomické situace nezajistí snížení poskytovaných cen či výrazný růst zaměstnanosti v odvětvích, ale alespoň by se zvýšilo množství investic do zařízení, což by podpořilo růst ekonomiky. Stejný závěr vyplynul i z výzkumu SP2011/126 a byl publikován na mezinárodní konferenci Mekon 2012.

Data obdržená z GFR využíváná pro některé výpočty nejsou zcela přesná, protože ne vždy daňové subjekty uvádějí ve svých daňových přiznáních kód činnosti NACE a pokud daňový subjekt uvede více kódů činnosti, je rozhodující tzv. převažující činnost, pod kterou se zahrnou i data z ostatních činností. Tato skutečnost však nemá na zjištěné výsledky výrazný vliv.

Téma výše sazeb DPH aplikovaných na různé druhy zboží a služeb je a bude zajímavé. Dosažení podrobnějších výsledků rozebrané problematiky zasluhuje, vzhledem k vlivu výše aplikovaných sazeb daně z přidané hodnoty zejména na státní rozpočet a chování provozovatelů, další a hlubší výzkum.

Seznam použité literatury

a) Knihy, zákony, články

- [1] BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola a Marnix SCHELLEKENS, eds. *European Tax Handbook 2012*. Amsterdam: IBFD, 2012. 974 s. ISBN 978-90-8722-134-8.
- [2] FANTINI, Marco, ed. *Taxation Trends in the European Union. 2012 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. 274 s. ISBN 978-92-79-21209-3.
- [3] HAVLASOVÁ, Markéta. *Vliv změn sazeb DPH u služeb s vysokým podílem lidské práce*. Ostrava, 2012. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví.
- [4] LANG Michael, Peter MELZ a Eleonor KRISTOFFERSSON (eds). *Value Added Tax and Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2009. 1296 s. ISBN 978-90-8722-060-0.
- [5] MEDVEĎ, Jozef, Juraj NEMEC a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Sprint 2, 2011. 640 s. ISBN 978-80-89393-46-6.
- [6] RANDOVÁ, Kateřina. *Analysis of Potential Impacts of Inclusion of Locally Supplied Services into Reduced VAT Rate on the Suppliers of these Services*. s. 6-14 (9 s.) Financial Assets and Investing. No. 1/2010. Brno: Masaryk University, 2010. 36 s. ISSN (printed) 1804-5081. ISSN (online) 1804-509X.
- [7] RANDOVÁ, Kateřina. *Kvantifikace dopadů využívání snížené sazby DPH u místně poskytovaných služeb*. (7 s.) CD In 12th International Conference MEKON 2010. Ostrava: EkF VŠB, 2010. ISBN 978-80-248-2165-8.
- [8] RANDOVÁ, Kateřina a Michal KRAJŇÁK: *Analýza cenové politiky poskytovatelů služeb s vysokým podílem lidské práce při možném přearazení těchto služeb do snížené sazby DPH*. s. 123-129 (7 s.) CD z konf. Vývojové trendy v účetnictví a daních v kontextu vědy, výuky a praxe. Ostrava: EkF VŠB, 2011. 220 s. ISBN: 978-80-7329-285-0.
- [9] RANDOVÁ, Kateřina a Michal KRAJŇÁK. *Value Added Tax Rates Applied at the Restaurant Services*. s. 240 -244 (5 s). Advances in Finance & Accounting.

- Proceedings of the 1st WSEAS International Conference on Finance, Accounting and Auditing (FAA'12). Zlín: WSEAS Press, 2012. ISSN: 2227-460X. ISBN 978-1-61804-124-1. CD: ISBN 978-1-61804-125-8.
- [10] RANDOVÁ, Kateřina a Michal KRAJŇÁK. *Selected Aspects of the Copenhagen Economics Study on Reduced VAT Rates in the Current Conditions of the Moravian-Silesian Region*. s. 21-41 (20 s.). Financial Assets and Investing. Brno: Masaryk University, 2012. 41 s. ISSN: 1804-5081.
- [11] RANDOVÁ Kateřina a Michal KRAJŇÁK. *Rozhodovací analýza v kontextu změn sazeb daně z přidané hodnoty u služeb s vysokým podílem lidské práce*. 10s. CD z konf.: 14th International Conference MEKON 2012. Ostrava: EkF VŠB, 2012. ISBN 978-80-248-2552-6.
- [12] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.
- [13] Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. Května 2009, kterou se mění Směrnice Rady 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty.
- [14] SUDMAN, Seymour. *Applied Sampling*. New York: Academic Press, 1976. 249 s. ISBN 978-01-267-5750-7.
- [15] SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 4. vyd. Praha: CH Beck, 2011. 362 s. ISBN 978-80-7400-334-9.
- [16] Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS).
- [17] ŠIROKÝ, Jan. *Dane v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [18] ŠIROKÝ Jan, Kateřina RANDOVÁ a Regína STŘÍLKOVÁ. Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v EU v období ekonomické krize. *DHK*. 2013, roč. 21, č. 4, s. 2-3. ISSN 1210-6739.
- [19] TERRA, Ben J.M. a Peter J. WATTEL. *European Tax Law*. 6.vyd. Alphen: Wolters Kluwer, 2012. 634 s. ISBN 978-90-411-3877-4.
- [20] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

b) Internetové zdroje

- [1] ASOCIACE HOTELŮ A RESTAURACÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *AHRČR: Analýza dopadu snížení sazby DPH v pohostinství* [online]. AHRČR [19. 11. 2012]. Dostupné z:
http://www.ahrcr.cz/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=422
- [2] BERGER, Wolfgang a Milan VARGAN. HN online.sk: *Znížené sadzby DPH veľký efekt neprinášajú.* [online]. 2011 [2. 4. 2013]. Dostupné z:
http://finweb.hnonline.sk/nazory/c3-49386080-kP0000_d-znizene-sadzby-dph-velky-efekt-neprinasaju
- [3] BusinessInfo.cz *Teritoriální informace země* [online]. BusinessInfo.cz [15. 3. 2013]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/zahranicni-obchod-eu/teritorialni-informace-zeme.html>
- [4] COPENHAGEN ECONOMICS. *About Us* [online]. Copenhagen Economics [19. 11. 2012]. Dostupné z:
<http://www.copenhageneconomics.com/Website/About-Us.aspx>
- [5] Český statistický úřad [online] ČSÚ [31. 03. 2013]. Dostupné z:
<http://www.czso.cz/>
- [6] Daňová správa [online] Daňová správa [31. 03. 2013]. Dostupné z:
<http://www.belastingdienst.nl>
- [7] DIMITRIĆ, Mira a Helena BLAŽIĆ. *VAT on LabourIntensive and Other Locally Supplied Services in the EU: Possible Implementation of Privileged Treatment in Croatia* [online]. 7th International Conference [9. 3. 2013]. Dostupné z:
<http://oliver.efri.hr/~euconf/2009/docs/session12/2%20Dimitric%20Blazic.pdf>
- [8] Económico. *Aprovada taxa maxima de iva nos restaurantes* [online]. 2011 [31. 3. 2013]. Dostupné z: http://economico.sapo.pt/noticias/aprovada-taxa-maxima-de-iva-nos-restaurantes_132549.html
- [9] EUROPEAN COMMISSION. *EC: VAT rates* [online]. EC [2. 6. 2012]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm

- [10] EUROPEAN COMMISSION. *EC: VAT on labour intensive services* [online]. EC [2. 6. 2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/labour_intensive_services/index_en.htm
- [11] EUROPEAN COMMISSION. *Europa.eu: Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* [online]. EC [19. 11. 2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf
- [12] HORESTA. Horesta: Beskæftigelse [online]. Horesta [10. 6. 2012]. Dostupné z: <http://www.horesta.dk/da-DK/Oekonomi-Statistik/Tal-Statistik/Restaurantmarkedet/~media/Filer/Analyse/Normtal%2010-11/Restaurant/Besk%C3%A6ftigelse.ashx>
- [13] HORESTA. *Horesta: Restauranterhvervets struktur* [online]. Horesta [10. 6. 2012]. Dostupné z: <http://www.horesta.dk/da-DK/Oekonomi-Statistik/Tal-Statistik/Restaurantmarkedet/~media/Filer/Analyse/Normtal%2010-11/Restaurant/Restaurantbranchens%20Struktur.ashx>
- [14] CHARLET, Alain a Jeffrey OWENS. *TAX NOTES INTERNATIONAL: An International Perspective on VAT* [online]. TAX ANALYSTS 2010 [2. 3. 2012]. Dostupné z: https://mail-attachment.googleusercontent.com/attachment/?ui=2&ik=3efce3ad17&view=att&th=138c30f5985a7dd6&attid=0.1&disp=inline&safe=1&zw&sadnir=1&saduie=AG9B_P9xS1B8bWH-zgyLmJHML4TN&sadet=1362555961076&sads=yYbpMTg8sdFmtPBAjvhikyAMH5A
- [15] MANENTE, Mara a Michele ZANETTE. *Macroeconomic Effects of a VAT Reduction in the Italian Hotels & Restaurants Industry*. [online]. Economic System Research, 2010 [10. 02. 2013]. Dostupné z: <http://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09535314.2010.526927>

- [16] NEWIN, Michael a Graham WASON. *The Impact of Lower VAT Rates On the British Visitor Accommodation Restaurant and Catering Sectors* [online]. VAT club [08. 03. 2013]. Dostupné z:
<http://www.pubsofulster.org/download/files/VAT%20Club.pdf>
- [17] OWENS, Jeffrey a Piet BATTIAU. *OECD OBSERVER: VAT's next half century: Towards a single-rate system?* [online]. OECD Observer [10. 02. 2013]. Dostupné z:
http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html
- [18] Skatteministeriet. *Facts and Figures* [online]. Skatteministeriet [08. 03. 2013]. Dostupné z: <http://www.skm.dk/foreign/9276/factsandfigures/>
- [19] VAT CLUB. *Members of the Jacques Borel VAT* [online]. VAT club [08. 03. 2013]. Dostupné z: <http://www.vatclub.co.uk/index9.html>
- [20] Visita. *Äntligen ett festa steg mot sekt restaurangmoms* [online]. Visita [2. 4. 2013]. Dostupné z:
<http://www.visita.se/Press/Pressmeddelanden/2010/December/Antligen-ett-forsta-steg-mot-sankt-restaurangmoms/>
- [21] Visita. *Riksdagen röstade ja till tusentals nya jobb* [online]. Visita [2. 4. 2013]. Dostupné z:
<http://www.visita.se/Press/Pressmeddelanden/2011/November/Riksdagen-rostade-ja-till-tusentals-nya-jobb/>
- [22] VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA. *Zásady studentské grantové soutěže* [online]. VŠB-TUO [4. 12. 2012]. Dostupné z http://innet.vsb.cz/miranda2/export/sites-root/innet/cs/uni/veda-a-vyzkum/sgs/LEG_09_003A.pdf
- [23] WOLBERS, Martine Olde a Arnold ZIEGELAAR. *Effects of the lowering of VAT rates on labour-intensive services* [online]. Leiden, 2002 [31. 03. 2013]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/nl_en.pdf

c) Ostatní

- [1] Informace poskytnuté Generálním finančním ředitelstvím dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratk

EU.....	Evropská unie
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
DPH.....	daň z přidané hodnoty
DIY	do-it-yourself
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDI.....	Human Development Index
HDP	hrubý domácí produkt
HORECA	hotely, restaurace a catering
obyv.....	obyvatel
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce.
- Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2013


.....

Bc. Regína Střílková

Seznam příloh

Příloha č. 1: Uplatňování snížených sazeb DPH členskými státy EU – restaurační služby

Příloha č. 2: Uplatňování snížených sazeb DPH členskými státy EU – opravy obuvi

Příloha č. 3: Uplatňování snížených sazeb DPH členskými státy EU – opravy jízdních kol

Příloha č. 4: Uplatňování snížených sazeb DPH členskými státy EU – kadeřnictví

Příloha č. 5: Vývoj sazeb DPH v členských státech EU